

**RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO DE NAVARRA
SOBRE
CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL DE CONTRIBUYENTE(S)
EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS
PERSONAS FÍSICAS (IRPF)**

Sumario de las Resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre cambio de domicilio fiscal de contribuyente(s) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ordenadas por fecha de resolución descendente. Para acceder a cada Resolución, pinchar sobre ella.

- [Resolución de 18 de mayo de 2023. Conflicto 157/2022](#)
- [Resolución de 20 de abril de 2023. Conflicto 152/2021](#)
- [Resolución de 20 de abril de 2023. Conflicto 151/2021](#)
- [Resolución de 17 de noviembre de 2022. Conflicto 155/2022](#)
(* Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2024](#))
- [Resolución de 21 de diciembre de 2021. Conflicto 138/2021](#)
(* Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2023](#))
- [Resolución de 16 de noviembre de 2021. Conflicto 142/2021](#)
- [Resolución de 4 de octubre de 2021. Conflicto 139/2021](#)
(* Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2022](#))
(* Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2022](#))
- [Resolución de 25 de mayo de 2021. Conflicto 137/2020](#)
(* Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2023](#))
- [Resolución de 4 de marzo de 2021. Conflicto 136/2020](#)
(* Anulada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2022](#))

- [Resolución de 2 de febrero de 2021. Conflicto 135/2019](#)
- [Resolución de 16 de marzo de 2020. Conflicto 103/2017](#)
() Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2022](#)*
- [Resolución de 13 de noviembre de 2019. Conflicto 118/2018](#)
- [Resolución de 22 de julio de 2019. Conflicto 117/2018](#)
() Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020](#)*
- [Resolución de 22 de mayo de 2019. Conflicto 116/2018](#)
- [Resolución de 27 de noviembre de 2018. Conflicto 95/2016](#)
() Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019](#)*
- [Resolución de 9 de noviembre de 2017. Conflicto 86/2015](#)
- [Resolución de 12 de septiembre de 2017. Conflicto 84/2015 \(*\)](#)
- [Resolución de 21 de junio de 2017. Conflicto 78/2015 \(*\)](#)
() Anulada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018](#)*
- [Resolución de 18 de octubre de 2016. Conflicto 66/2013](#)
- [Resolución de 23 de junio de 2016. Conflicto 68/2013 \(*\)](#)
() Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017](#)*
- [Resolución de 17 de diciembre de 2015. Conflicto 65/2013](#)
- [Resolución de 3 de febrero de 2015. Conflicto 64/2013 \(*\)](#)
() Anulada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016](#)*
- [Resolución de 7 de noviembre de 2013. Conflicto 49/2012 \(*\)](#)
() Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014](#)*
- [Resolución de 20 de marzo de 2013. Conflicto 42/2011 \(*\)](#)
() Modificada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014](#)*
- [Resolución de 22 de febrero de 2013. Conflicto 43/2011](#)
- [Resolución de 21 de diciembre de 2012. Conflicto 41/2011 \(*\)](#)

() Confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013*

- [Resolución de 21 de diciembre de 2012. Conflicto 40/2011](#)
- [Resolución de 26 de octubre de 2012. Conflicto 39/2011](#)
- [Resolución de 17 de septiembre de 2012. Conflicto 38/2011](#)

- [Resolución de 19 de junio de 2012. Conflicto 36/2011](#)
- [Resolución de 17 de mayo de 2012. Conflicto 35/2011](#)
- [Resolución de 17 de mayo de 2012. Conflicto 34/2011](#)
- [Resolución de 13 de enero de 2012. Conflicto 33/2010](#)
- [Resolución de 13 de enero de 2012. Conflicto 27/2010 \(*\)](#)

() Anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2013*

- [Resolución de 15 de diciembre de 2011. Conflicto 24/2009](#)
- [Resolución de 16 de noviembre de 2010. Conflicto 30/2010](#)
- [Resolución de 15 de octubre de 2010. Conflicto 23/2009 \(*\)](#)

() Inadmisión del recurso interpuesto por el contribuyente por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012*

- [Resolución de 14 de octubre de 2010. Conflicto 26/2009](#)
- [Resolución de 14 de octubre de 2010. Conflicto 25/2009](#)
- [Resolución de 17 de septiembre de 2010. Conflicto 28/2010 \(*\)](#)

() Anulada por Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de junio de 2012*

- [Resolución de 16 de septiembre de 2010. Conflicto 22/2009](#)

RESOLUCIÓN DE 18 DE MAYO DE 2023. CONFLICTO 157/2022**Conflicto:** 157/2022**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Foral de Navarra**Objeto:** Discrepancia respecto del domicilio fiscal de AAA**Fecha de la resolución:** 18 de mayo de 2023**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En Tudela, a 18 de mayo de 2023, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 157, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal del obligado tributario don AAA, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponenteador (...):

I. ANTECEDENTES**I.1. Planteamiento del conflicto**

1º El día 29 de septiembre de 2022 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia respecto del domicilio fiscal del obligado tributario don AAA, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). La AEAT sostiene en su escrito que el domicilio del obligado tributario se debe imputar a Logroño desde 2016 y no al domicilio declarado a la Hacienda Foral de Navarra (en adelante HFN), en BBB, Navarra.

Con carácter previo se había comunicado la interposición del conflicto a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local (en adelante, SGFAL).

2º Los antecedentes de hecho expuestos por la AEAT se remontan al 24 de noviembre de 2021, fecha en la que la AEAT notificó su propuesta de cambio de domicilio a la HFN. La propuesta fue rechazada, mediante Resolución de 25 de agosto de 2022.

3º Con carácter previo a su razonamiento, la AEAT quiso dejar constancia de que, dado el elevado volumen de documentación del expediente, se adjuntan los anexos que se han considerado más relevantes para la exposición del conflicto. No obstante, en el caso de que se desease la aportación de algún documento no anexado, la AEAT se ponía a disposición de la Junta Arbitral para su aportación en el momento en que se considerase más conveniente.

Los documentos que se anexan, aparte del conflicto en sí mismo (el anexo I), son los siguientes: (i) la propuesta de rectificación de domicilio fiscal ante la HFN, anexo I; (ii) recibo de la presentación de la referida propuesta, anexo II; (iii) informe de cambio de domicilio fiscal evacuado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en La Rioja, 8 de julio de 2021, anexo III; (iv) informe de cambio de domicilio fiscal evacuado por la Dependencia Regional de Inspección de

la Delegación Especial de la AEAT en Navarra, 23 de noviembre de 2021, anexo IV; (v) diligencia de constancia de hechos suscrita por agente tributario de la AEAT, realizada en edificio sito en calle CCC, de BBB, el día 18 de julio de 2014, anexo V; (vi) diligencia de constancia de hechos suscrita por agente tributario de la AEAT, realizada en edificio sito en calle ddd, de BBB, los días 23 y 25 de marzo de 2021, anexo VI; (vii), diligencia de constancia de hechos suscrita por agente tributario de la AEAT, realizada en edificio sito en calle EEE, de Logroño, el día 24 de marzo de 2021, anexo VII; (viii) diligencia de constancia de hechos suscrita por agente tributario de la AEAT, realizada en edificios sitios en FFF y GGG, ambos de Logroño, los días 22 y 24 de marzo de 2021, anexo VIII; (ix) requerimientos de información efectuados por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude al Colegio Oficial de Farmacéuticos de Navarra y a la Sección de Ordenación e Inspección Farmacéutica del Departamento de Salud del Gobierno de Navarra, así como las contestaciones recibidas, anexo IX; (x) rechazo de la HFN a la solicitud efectuada descrita en apartado "(i)", acompañada de informe; (y xi) comunicación del planteamiento de conflicto efectuada ante la SGFAL.

Arranca la AEAT señalando cómo los rendimientos obtenidos por el señor AAA provienen del territorio común, donde se encuentra la mayor parte de su patrimonio, participando y siendo administrador de sociedades domiciliadas en La Rioja (por el contrario, las sociedades administradas o participadas con domicilio en Navarra o Álava o se encuentran inactivas o sus patrimonios se hallan en La Rioja). Se analizan también los consumos de suministros, concluyendo que los consumos más relevantes de electricidad son los del inmueble en la calle EEE de la capital riojana; los consumos en las viviendas de BBB resultan o bien domiciliados en cuentas societarias o propiedad de la pareja del señor AAA.

Se ofrece información de las visitas efectuadas a los inmuebles que podían albergar la vivienda del obligado tributario, haciendo constar que un vecino de las fincas de BBB declara no conocerlo y que AAA nunca ha vivido allí. En la visita no se le halla en el lugar. En cambio, de las realizadas a la vivienda en Logroño, calle EEE la AEAT encuentra testimonios que declaran que vive ahí desde siempre, no así en otros inmuebles de su propiedad en la capital riojana.

Añade la AEAT detalles como que la mayor parte de las cuentas del obligado tributario están abiertas en sucursales riojanas; que ha participado en el otorgamiento de multitud de instrumentos públicos ante notarios de la provincia; que tuvo a su nombre un vehículo que pasaba la totalidad de las ITV en La Rioja y que tenía a su disposición otros vehículos de sus empresas, que hacían lo propio en este territorio. Y se analiza asimismo dónde recibe asistencia sanitaria y adquiere productos en oficinas de farmacia, concluyendo que esto último no lo hace en la Comunidad Foral, sino en La Rioja, tachando de falsas algunas de las afirmaciones del obligado tributario. La AEAT sostiene que con la llegada del confinamiento por el COVID el obligado tributario ya no tenía que acudir a "su" centro de salud, en BBB (Navarra), dadas las fórmulas de asistencia sanitaria impuestas por la pandemia, -razón por la que antes quizá adquiriría los productos en BBB (Navarra)-, y pasó a comprar medicamentos en Logroño, que era el lugar donde residía.

En suma, entiende la AEAT que según el criterio de permanencia física el obligado tributario reside en territorio común; y según el criterio subsidiario del centro de intereses, también.

I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 30 de septiembre de 2022, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones

afectadas. En particular emplaza a la HFN para que en el plazo de un mes formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

5º Con fecha de 4 de noviembre de 2022 comparece la HFN para formular alegaciones. Vendrá a afirmar la HFN que debe mantenerse en Navarra el domicilio fiscal del obligado tributario durante el período discutido y rechazarse la pretensión expuesta por la AEAT. Arranca la HFN del informe que le sirvió para justificar el rechazo a la pretensión de la AEAT. Recuerda la HFN que es la Administración que pretende la rectificación del domicilio la que debe enervar la presunción de veracidad de declaraciones tributarias en las que consta un domicilio declarado, describiendo las características de un conflicto-tipo sobre el domicilio de una persona física. Dicho lo cual, trata de desmontar el razonamiento de la AEAT.

Reconoce la HFN los vínculos del obligado tributario, familiares y profesionales, con el territorio riojano. Pero eso no significa, a su parecer, que la vivienda habitual se encuentre en La Rioja. Por el contrario, su vivienda habitual se encuentra en BBB (Navarra), en una vivienda propiedad de su pareja sentimental, en la que también habita el hermano de esta, siendo la pareja del obligado tributario el titular de los contratos de luz y gas.

Le sorprende a la HFN que, a pesar de que la AEAT reconoce la existencia de una relación estable de pareja, la AEAT niegue que ambas personas vivan en común, todo ello a partir de una diligencia de constancia de hechos en la que los vecinos consultados dijeron no conocer al obligado tributario. El caso es que el testimonio de una primera vecina le parece irrelevante, siendo que ni conoce el nombre de los hermanos propietarios de la vivienda, habiendo omitido incluso consultarle desde cuando vivía esa vecina en la finca. Igualmente se ponen de manifiesto una serie de contradicciones que a su entender son demostradas por el testimonio de otra persona que convivía con esa vecina. Respecto de un segundo vecino, trata de explicar la HFN que la falta de colaboración de este vecino con la propia AEAT destruye la posible relevancia de su testimonio. Añade que se trata del mismo vecino al que se le interrogó en otro procedimiento abierto hace años y que fue archivado, posiblemente porque ni la AEAT le otorgó fiabilidad. Saca a colación aquel otro procedimiento y observa que nada ha cambiado desde entonces y que, por las mismas razones que aquel otro procedimiento fue archivado, debería haber sido el presente. Y es que, aunque ahora la investigación haya arrancado de la actividad efectuada por el órgano tributario de la Comunidad Autónoma de La Rioja, los elementos profesionales y patrimoniales no han variado en absoluto.

La HFN ha desarrollado actividad probatoria relevante, aportando el testimonio del empleado de una cafetería de BBB (Navarra), quien puntualiza que el obligado tributario es cliente habitual del establecimiento desde hace años, al que acude la mayoría de los días a desayunar.

También trata de enervar el testimonio del portero de la finca de Logroño, que afirmó que vivía ahí “desde siempre”, “que sale temprano y vuelve tarde al domicilio”, manifestación a su juicio errada.

Respecto de las deducciones que la AEAT extrae acerca del lugar de compra de medicamentos tras el confinamiento por el COVID, considera que es mucho más relevante analizar qué centro de salud ha dispensado las recetas; y ha sido el navarro. En cualquier caso, que el obligado tributario estuviera en Logroño cuando hacía las llamadas telefónicas concertadas con su centro de salud es una especulación falta de acreditación. A esto debe añadirse que el obligado tributario viene siendo tratado de manera especializada en HHH (Navarra). Y, además, las restricciones a la movilidad desaparecieron en junio, por lo que pretender que el cambio de oficina de farmacia haya dependido del estado de alarma es un exceso.

Se acompaña al escrito de una serie de documentos. Por la importancia que pueda tener para la resolución del caso, especificamos que, en particular, se aportan archivos emitidos por la entidad bancaria (...) que contienen información sobre los movimientos de ciertas tarjetas de crédito. Indica la HFN que “la mayoría se corresponden con gastos producidos en Logroño, hecho compatible con la residencia en FFF habida cuenta de la cercanía entre ambas localidades”.

I.3. Instrucción

6º Visto el escrito de alegaciones presentado por la HFN, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 15 de noviembre de 2022, notificando a la AEAT con entrega de copia del escrito de alegaciones y de los documentos presentados por la HFN; asimismo declara abierto el período de instrucción durante un máximo de dos meses y emplaza a las partes y al interesado para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para la resolución definitiva del conflicto; y nombra ponente a don (...).

7º Comparece la representación del obligado tributario, que recibe copia del expediente.

Comparece la HFN, que presenta con fecha de 23 de noviembre de 2022 el mismo escrito que había presentado el día 4 del mismo mes, limitándose a cambiar la fecha. Adjunta, no obstante, documentos que no había incorporado con ocasión del trámite de alegaciones iniciales.

8º En un escrito presentado por la AEAT de fecha 18 de enero de 2023 se advierte que con fecha de 30 de diciembre de 2022 el obligado tributario había presentado registro de una solicitud ante la AEAT en la que se le pide la puesta de manifiesto “completa” del expediente.

En dicho escrito la AEAT explica que ha comunicado al obligado tributario que se procedería a remitir la instancia presentada a la Junta Arbitral para que valore la procedencia de la incorporación de dicha documentación a los autos del expediente de conflicto. La AEAT adjunta la solicitud del señor AAA.

9º En cualquier caso, con fecha de 23 de enero de 2023 comparece el obligado tributario ante la Junta Arbitral para efectuar las alegaciones que considera oportunas y convenientes a la vista del expediente que denomina “parcial”. Comienza confirmando que solicitó de la AEAT acceder al expediente completo con el fin de “poder identificar y conocer el motivo por el que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha iniciado de nuevo el trámite de conflicto de domicilio fiscal ante la Junta Arbitral, que ya se inició en el año 2014 (y fue archivado)”. En particular solicita acceder a dos documentos que le han sido negados por la AEAT: la resolución del órgano competente que da lugar al inicio del procedimiento de verificación del domicilio fiscal, junto con las demás labores de investigación; (y ii) la solicitud de la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de La Rioja a partir de la cual la AEAT inicia el procedimiento.

Aparte de ello, el interesado expone una serie de consideraciones en defensa de que su domicilio se encuentra en territorio foral y aporta alguna documentación.

Comienza señalando que carece de relevancia el origen de los ingresos, la actividad profesional y la propiedad de sociedades e inmuebles.

Respecto de las evidencias aportadas por la AEAT, en cuanto a los testimonios de vecinos del inmueble en BBB, dice que ni se hace constar la identificación ni el DNI ni se puede verificar si las personas a las que se pregunta eran propietarias o vecinas del inmueble y tampoco la identificación del funcionario que formuló las preguntas. En cuanto a las afirmaciones del portero de la finca de Logroño, aporta certificado del

administrador de la comunidad, en el que consta el horario de trabajo de aquel, a su parecer demostrativo de la imposibilidad de que el obligado tributario y el portero coincidan de manera habitual, siendo esas afirmaciones poco más que impresiones erróneas. Asimismo, aporta una serie de manifestaciones de dicho portero, realizadas ante notario, según el cual lo que dijo lo hizo para proteger la vivienda ante posibles intereses espurios de estar desocupada, pero que el obligado tributario no reside habitualmente en el inmueble, solo pernocta de forma ocasional.

Respecto de las cuentas bancarias, dice que la AEAT omite que las cuentas bancarias a que se refiere, en territorio común, carecen de saldo y que en los contratos de apertura consta como domicilio el de BBB. En general advierte de la irrelevancia de estas cuestiones para lo que se debate.

Respecto del tratamiento sanitario y adquisiciones en oficinas de farmacia, le sorprende que la AEAT no atribuya valor a que el primero se realice en territorio foral y sí a lo segundo. Dice verse obligado a tener que explicar que utiliza farmacias de Logroño, pues le conviene usarlas durante su horario laboral, cuando se encuentra en Logroño. Indica algún aspecto adicional poco relevante de las razones por las que pasó a adquirir medicamentos en una determinada farmacia.

Rechaza que tenga alguna relevancia el tamaño de las dos viviendas discutidas, la de BBB y la de Logroño. Rechaza igualmente las conclusiones que se extraen de los consumos eléctricos y otros, que solo son los propios de una vivienda habitual y no esporádica en la vivienda de BBB.

Da un valor importante al testimonio de la persona en cuya cafetería desayuna cada día en BBB.

Aporta adicionalmente otras informaciones tendentes a demostrar que sus actividades habituales de ocio las desarrolla en BBB.

I.4. Alegaciones finales

10º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 15 de marzo de 2023, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes, emplazándolos durante un mes para que formulen cuantas alegaciones tengan por conveniente.

11º Con fecha de 13 de abril de 2023, dentro del plazo concedido para la puesta del expediente, el obligado tributario solicita de nuevo que se proceda a completar dicho expediente, en el sentido de lo previamente solicitado. El Presidente de la Junta Arbitral, considerando que el obligado tributario no es parte en el conflicto y que no se aprecia la necesidad de incorporar al expediente los documentos solicitados, desestima la solicitud realizada.

12º Presenta escrito de alegaciones finales la AEAT. Aparte de algunas cuestiones jurídicas propias de este tipo de conflictos, efectúa algunas consideraciones sobre lo señalado en trámites anteriores por la HFN y por el obligado tributario. Respecto de las cuentas bancarias, indica que, más allá de la apertura o el saldo, lo más relevante a los efectos de la determinación de la permanencia física en un territorio son los movimientos efectuados, que mayoritariamente no se realizan en Navarra. Se refiere la AEAT a los pagos con tarjeta de crédito, sobre la base de los documentos aportados por la propia HFN, ubicando en Navarra una minoría (autopistas y aparcamientos). Añade que la adquisición de productos de alimentación se efectúa siempre en Logroño, llamando la atención que muchas de las compras se efectúan en fin de semana o en horarios tardíos. Compone una evidencia específica de los movimientos de compras de alimentación en supermercados logroñeses en horarios alejados de la jornada laboral, así como ubicación de los mismos respecto del lugar del trabajo. Lo mismo sucedería con las adquisiciones en oficinas de farmacia.

Añade la AEAT que carece de relevancia la indicación relativa al cierre de una oficina de farmacia en BBB, aportando información de las varias existentes, que no justificarían tener que acudir a Logroño.

Respecto del testimonio del empleado de la cafetería, dice que como se encuentra a escasos diez minutos de la dirección en Logroño y dado que el obligado tributario requiere del uso de un vehículo para acudir a su lugar de trabajo, “es posible y nada fuera de lo común” acudir en coche a desayunar a dicha cafetería desde Logroño para posteriormente desplazarse a su lugar de trabajo.

Resta importancia al uso de centros sanitarios navarros, sin duda debido a las preferencias personales del obligado tributario, lo que no resulta problemático dada la cercanía entre Logroño y BBB.

Manifiesta su extrañeza respecto de que el vecino de enfrente en la vivienda de BBB manifieste no conocer al obligado tributario y la HFN considere que hayan de desacreditarse esos testimonios.

En cuanto al testimonio de la finca en Logroño, advierte que la HFN realiza una serie de hipótesis sobre la falta de credibilidad de lo que indicó, que no pasan de meras conjeturas.

Justifica los bajos consumos energéticos en la vivienda de Logroño.

13º También presenta escrito de alegaciones finales la HFN, en el que se ratifica en lo dicho con anterioridad, aclarando algunos aspectos formales.

E igualmente presenta escrito de alegaciones finales el obligado tributario. Comienza insistiendo en lo referido a la falta de completitud del expediente y en la indefensión que le genera, en particular, no haber accedido a su solicitud y, en general, que se le niegue ser parte en el procedimiento.

El obligado tributario se ratifica en lo manifestado en anteriores escritos y concluye solicitando la nulidad de las actuaciones de comprobación, a la vista de la vulneración de sus derechos constitucionales. Advierte asimismo de la prescripción (sic) de las actuaciones inspectoras y de otros incumplimientos, así como de la inconstitucionalidad del reglamento de la junta de convenio (sic) “por quebranto del principio de igualdad de armas”.

II. NORMAS APLICABLES

14º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la Ley 14/2015, de 24 de junio, por la Ley 22/2022, de 19 de octubre y por la Ley 8/2023, de 3 de abril.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

15º En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el

presente conflicto.

16º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

17º Con carácter previo, debemos hacer referencia a la serie de solicitudes que formula el obligado tributario y para las que esta Junta carece de toda competencia. Parece evidente que el obligado tributario desconoce la función arbitral de la Junta y en el caso de que quiera ejercer con eficacia acciones que poco o nada tienen que ver con dicha función habrá de acercarse a los órganos que posean esas competencias y seguir los procedimientos correctos. En definitiva, la Junta se limitará a resolver el conflicto suscitado entre las partes.

18º Para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico establece que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

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

- a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2.ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Téngase en cuenta igualmente el apartado 3 del referido artículo 8, según el cual:

"Asimismo se considerará que tiene residencia en territorio navarro (...):

- b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

19º Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia no implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio sea exclusiva o única, sino que, al contrario, es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Y hemos manifestado, por último, que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria solo resultaría en principio de aplicación cuando se hubiera acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se hubiera acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto. Igualmente es una regla subsidiaria que la Junta Arbitral tendrá que

emplear cuando no disponga de evidencias para afirmar, pero tampoco para negar con seguridad que el domicilio se encontraba en un municipio de la Comunidad Foral.

20º Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 77 y 78 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que en los períodos afectados el obligado tributario no tuvo su residencia habitual en Navarra. Del éxito de esta acreditación dependerá que se enerve la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que recogen las leyes y normas aplicables en cualesquiera territorios.

21º Tanto la AEAT como la HFN han buscado testimonios que declaren dónde vive con habitualidad el señor AAA. La indagación efectuada por la AEAT en el entorno de la vivienda sita en el municipio de BBB no puede considerarse exitosa. Fue el portero de la finca de Logroño el que le pudo inspirar a la AEAT una mayor seguridad, pero lo que dijo queda revocado por el mismo empleado del edificio en la ulterior declaración incorporada a un acta de manifestación notarial. Se puede especular mucho en relación con el cambio de sentido de la declaración; el caso es que consta una explicación verosímil por parte del testigo.

Posiblemente sea la aportación más relevante la efectuada por el camarero del Restaurante (...), en BBB, sito a poco más de dos minutos en coche desde la vivienda CCC, según la información de Google maps, a la que también acude la Agencia Tributaria. Según este empleado, el señor AAA sería cliente habitual de la cafetería, desayunando o tomando algo previo a la marcha al trabajo diario. Como todos los testimonios, pueden ser más o menos interesados, y la comprobación es imposible con estos medios; ahora bien, lo que no procede es la réplica que efectúa la Agencia Tributaria, dando a entender que como el obligado tributario requiere del uso de un vehículo para acudir a su lugar de trabajo “es posible y nada fuera de lo común” acudir en coche (desde el domicilio en Logroño) a desayunar a dicha cafetería para posteriormente desplazarse a su lugar de trabajo “dada la cercanía”. Más adelante haremos alguna precisión geográfica adicional, pero como explicación es sorprendente y poco coherente con otros argumentos expuestos por la AEAT: desplazarse de Logroño a BBB para volver a cruzar las vías de circunvalación logroñesas acudiendo a III, que se encuentra en la carretera de JJJ.

Si no se rebate este testimonio, es mejor no buscar explicaciones inverosímiles para mantenerlo como hecho, pero desvirtuando su eficacia.

22º El resto de las evidencias que constan en el expediente son de carácter circunstancial, no probando de manera directa un hecho que resulta absolutamente relevante -la permanencia fuera o dentro del territorio foral durante un tiempo relevante-. Prueban otros hechos y de ahí se concluyen los que se presumen.

Queda probado que la asistencia sanitaria pública se recibe en Navarra, y no solo en BBB, villa muy cercana a Logroño, sino también en HHH, ciudad no lejana, pero sí cerca de 50 kilómetros. Sobre las adquisiciones en oficinas de farmacia, a resultas de dicha asistencia médica, trataremos más abajo.

Y queda probado que nada se deduce de los consumos de electricidad, gas y agua a favor de la pretensión de la AEAT.

En cuanto a los elementos patrimoniales, vínculos económicos, en particular uso de cuentas bancarias, su función a la hora de determinar la presencia física de alguien en un territorio es limitada, tal y como hemos explicado antes. Es el uso físico de una tarjeta bancaria o la imposición o retirada de efectivo lo que puede tener un mayor interés probatorio en lo que es el criterio primario para determinar la permanencia física. Otros aspectos a los que se apela (los vehículos, donde pasan inspecciones,

etc.) son, en este contexto, irrelevantes.

Lo que se observa es que el señor AAA está unido sentimentalmente a una persona, y declara convivir con esta persona, en BBB, sin perjuicio de que con frecuencia pernocte en Logroño, ciudad en la que tiene una razón clara para ello: el cuidado de sus padres. Para desmontar el planteamiento del obligado tributario se necesita una actividad probatoria mucho más relevante.

23º Los elementos más relevantes en la fundamentación efectuada por la AEAT son los deducidos con ocasión de las alegaciones finales. La AEAT documenta una amplia serie de compras físicas efectuadas por AAA en establecimientos de Logroño o sus proximidades y resalta además los efectuados en días u horarios que no dan pie a considerar que se aprovechan los trayectos típicos de los pretendidos viajes diarios entre BBB y Logroño.

Logroño, capital de La Rioja, se encuentra extremadamente próxima al territorio histórico de Álava y a la Comunidad Foral de Navarra. BBB y Logroño se distancian en unos 10 kilómetros, por lo tanto, se tarda unos 10 minutos en viajar de una a otra localidad.

La aportación de la AEAT es indudablemente de interés, pero precisaría el refuerzo de otros elementos. Recuérdese que la HFN, parte que había aportado el conjunto de documentos base, rechazaba la relevancia de estos documentos, con base en la cercanía e interconexión de las localidades envueltas. El obligado tributario nada ha dicho, puesto que se trataba de documentos aportados por la parte que mantiene su misma posición, no habiendo tenido oportunidad de rebatir a la AEAT, dado el momento del procedimiento en el que se han lanzado estos argumentos. En cualquier caso, nos hemos tomado el trabajo, como ha hecho la AEAT también, de situar en el mapa el emplazamiento de los centros donde se han realizado esas compras presenciales. La gran mayoría se realizan en centros comerciales de la periferia y en particular las adquisiciones farmacéuticas: es el caso de la Farmacia (...), situada en las vías de circunvalación. Desde luego, estos establecimientos de donde no resultan cómodos de llegar es de EEE, en pleno centro de Logroño.

En definitiva, que la valoración conjunta de la prueba conduce a concluir que no hay evidencias suficientes como para modificar lo declarado.

24º En efecto, siguiendo con lo dicho en la última oración del ordinal anterior, a mayor abundamiento, habría que añadir que al lado de las reglas generales sobre la carga de la prueba se sitúa la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que recogen las leyes y normas aplicables en cualesquiera territorios, presunción que, por supuesto, puede ser enervada, acreditando ciertos elementos probatorios.

Conviene recordar la doctrina de esta Junta Arbitral sobre la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, presunción que no significa en absoluto que haya de tenerse por cierto cualquier hecho declarado por el interesado por el mero hecho de haberlo declarado, sino que significa simplemente que, en principio y mientras no se aporten elementos para poner en duda las manifestaciones realizadas por un administrado en cumplimiento de una obligación legal, dichas manifestaciones están amparadas por un principio general de Derecho, deducido del reconocimiento constitucional de la dignidad humana, según el cual nadie es infractor *prima facie*, sino que toda persona cumple correctamente sus obligaciones legales mientras no se demuestre lo contrario.

Tal como venimos afirmando repetidamente en resoluciones precedentes, “hay que partir de una recta y ponderada interpretación de la presunción de certeza de las declaraciones de los obligados tributarios, reconocida por los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre,

General Tributaria. Rechazando interpretaciones extremas (que la declaración vincule a las administraciones en conflicto o, por el contrario, que se niegue a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios todo valor probatorio que no sea el de perjudicar a sus autores), y partiendo de la base de que se trata de una presunción *iuris tantum* que puede ser destruida mediante prueba en contrario, esta Junta Arbitral ha afirmado que «la Administración tributaria no está obligada a aceptar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, pero para oponerse a ellos ha de realizar alguna actividad probatoria que permita destruir la presunción de veracidad que debe reconocerse a los datos consignados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio. Esta presunción no es efecto meramente legal derivado de preceptos como el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que cita la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que tiene raíces más profundas asentadas sobre el principio de que no es lícito imputar al obligado tributario el incumplimiento de sus deberes sin pruebas o indicios que racionalmente permitan dudar del correcto cumplimiento de la ley (Res. JAN de 16 de noviembre de 2010, conflicto 030, número 8º)». Por todas, véase nuestra resolución de fecha 13 de enero de 2012, recaída en el conflicto 33/2010, de donde están tomadas estas palabras.

25º Por todo lo cual esta Junta Arbitral, tras valorar en su conjunto y conforme a criterios de recta razón y sana crítica las pruebas indiciarias aportadas por las partes, llega a la conclusión de que el domicilio fiscal del señor AAA se encontraba ubicado en territorio foral.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido desestimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio del obligado tributario se encontraba en Navarra en los años a los que se refiere la solicitud de la AEAT.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

RESOLUCIÓN DE 20 DE ABRIL DE 2023. CONFLICTO 152/2021**Conflicto:** 152/2021**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Foral de Navarra**Objeto:** Discrepancia respecto del domicilio fiscal de AAA**Fecha de la resolución:** 20/04/2023**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En Pamplona, a 20 de abril de 2023, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 152, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal del obligado tributario don AAA adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1 Planteamiento del conflicto**

1º El día 17 de diciembre de 2021 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia respecto del domicilio fiscal del obligado tributario don AAA, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). La AEAT sostiene en su escrito que el domicilio del obligado tributario se debe imputar a Zaragoza desde 2014 y no al domicilio declarado a la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN), en Tudela.

Con carácter previo se había comunicado la interposición del conflicto a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local.

2º Los antecedentes de hecho expuestos por la AEAT se remontan al 14 de junio de 2019, fecha en la que la AEAT notificó su propuesta de cambio de domicilio a la HFN. La propuesta fue rechazada, mediante Resolución de 19 de noviembre de 2019,

3º La AEAT pone de manifiesto la existencia de informes de rectificación del domicilio fiscal, emitidos por las respectivas dependencias regionales de inspección de las delegaciones especiales de la Agencia en Navarra y Aragón. En ellos se hace constar la información que a continuación se resume: (1) El domicilio en Zaragoza fue consignado por el propio obligado tributario en sus declaraciones por los impuestos sobre el patrimonio y la renta de las personas físicas de 2017, constando con anterioridad una dirección en la localidad navarra de Tudela. (ii) Se efectuó en 2018 visita a la dirección tudelana, sin que pudiera ser localizado el obligado tributario, bien es cierto que figuraba su nombre y el de su esposa en el buzón del correspondiente piso y que asimismo se constata que habita una hija del matrimonio en otro piso del edificio. (iii) Fueron interrogados varios vecinos de aquel edificio acerca del matrimonio, algunos contestaron que no los conocían y que pensaban que el piso estaba vacío; otros, con más precisión, aseguran que los conocen, pero que nunca han vivido allí. (iv) Fueron interrogadas otras personas del entorno: la farmacéutica más próxima, que indica no haber estado el matrimonio entre sus clientes (igualmente se indagó con similar resultado en otras oficinas de farmacia); la funcionaria de correos que hace la ruta que incluye el edificio desde hace años, que advierte que jamás coincidió con el matrimonio; o la administradora de fincas que gestiona el edificio, según la cual el matrimonio no vivía en dicho edificio, comprobando que en el año 2017 no hubo consumos y en el 2016 fueron muy bajos. (v) Dado que algunos vecinos señalaron a una persona concreta como empleada del hogar –sra. (XXX)-, se la visitó y se le efectuaron una serie de preguntas. La antigua empleada confirmó la circunstancia y que

el matrimonio vivía en la dirección controvertida, contradiciendo los indicios en otro sentido que le había puesto de manifiesto el funcionario de la AEAT. (vi) Igualmente se efectuaron visitas al domicilio de Zaragoza que constaba en las declaraciones fiscales antes mencionadas. El portero del edificio se limitó a contestar que al menos durante el último año residían en dicho domicilio. Una empleada del hogar, sra. (YYY), - indica que no sabe desde cuando viven permanentemente los sres. AAA-BBB en Zaragoza, y que con anterioridad vivían en Tudela, incluida ella; se refieren algunas informaciones obtenidas de ella, cierto que poco útiles para el caso que nos ocupa, y se alcanza la conclusión de -que no pudo haber vivido en Tudela con el matrimonio, pues, en otro caso, alguno de los testigos en Tudela la hubiera identificado. (vii) Consta visita a las oficinas de una empresa en la que la familia tiene evidentes intereses, confirmando una empleada que viven en Zaragoza desde 2017. (viii) Se aprovecha para interrogar a la titular de la oficina de farmacia más próxima al domicilio, quien señala que al menos entre los años 2015 a 2018 (único tramo temporal en el que ha trabajado en la referida farmacia) el obligado tributario “es cliente habitual de la misma de forma esporádica”. (ix) En cuanto al consumo de agua, la vivienda de Tudela pertenece a una comunidad con único contador, distribuyéndose las facturas entre los vecinos mediante las lecturas de los contadores individuales que estos facilitan. Se habían facilitado lecturas en 2012 (78,27m³) y 2013 (206,38m³), pero no de los años posteriores. Dice la AEAT que la administradora de fincas explica que para esos ejercicios no se puede deducir el consumo real por diferencia entre el consumo del edificio y el facilitado por el resto de vecinos ya que “hay más viviendas vacías”. Refiere igualmente que la administradora ha aportado un correo electrónico del yerno del obligado tributario, que vive en el edificio y ha ostentado u ostenta funciones de presidente de la comunidad, fechado en diciembre de 2018, en el que había contestado a la administradora que el “piso está actualmente vacío. Por tanto, se sigue contemplando el reparto de agua como en anteriores ejercicios hasta que se regulen los pisos vacíos” Respecto del agua caliente, consta que en 2016 fue de 3,97 euros y en 2017 nulo. No hay información de la vivienda de Zaragoza. (x) En cuanto al consumo de electricidad, entre los años 2013 y 2017 consta más volumen en la vivienda de Tudela que en la de Zaragoza, con diferentes proporciones. (xi) En cuanto al uso de elementos de comunicación, lo que al funcionario de la AEAT le parece más relevante es que en el domicilio particular de Zaragoza, en el año 2015, se cambia el contrato a la modalidad fusión, incluyendo televisión online y ADSL a máxima velocidad, mientras en Tudela se mantiene un contrato antiguo, además de tener contratado el servicio de desvío inmediato de llamadas. (xii) Se aporta información sobre inmuebles en propiedad, relaciones familiares y lo que llaman jurídico-económicas, con explicación del contenido de las declaraciones fiscales de renta y patrimonio. Al hilo de esto, el funcionario observa un fuerte incremento en la cuota del impuesto sobre el patrimonio ingresada en la HFN en 2016, consecuencia -dice- de los cambios normativos para ese ejercicio en la legislación navarra; la cuota regresaría a los estándares habituales, una vez que resulta de aplicación la normativa estatal. Respecto de las declaraciones fiscales indica que el teléfono de contacto tiene prefijo de Zaragoza y que cuando aparece otra persona como presentadora de documentos lo es una asesoría fiscal de Zaragoza. (xiii) Se aporta información sobre rentas y patrimonio del obligado tributario, con especial indicación de participaciones en entidades, de las actividades realizadas como consejero. También se aporta información sobre las cuentas bancarias en las que participa o está autorizado, documentando los movimientos de efectivo. (xiv) Se indica, entre otras informaciones, que al obligado tributario se le expidieron facturas por prestaciones sanitarias desde una clínica barcelonesa, con indicación de un domicilio zaragozano que parece ser el de una de las oficinas de sus empresas; que el obligado tributario se dio de alta como titular de tarjeta sanitaria de la Comunidad Autónoma de Aragón en 2018; que es socio de un club de golf cercano a Zaragoza (bien es cierto que no aparece registrado ningún acceso desde 2012) o que es suscriptor del periódico Heraldo de Aragón, que se le entrega en Zaragoza, así como otras anotaciones de gastos. También se documenta la concurrencia del obligado tributario a oficinas notariales con motivo del otorgamiento de documentos públicos diversos.

Se aportan una serie de documentos acreditativos.

Sobre la base de estos antecedentes construye la AEAT su fundamentación, concluyendo que el obligado tributario ha permanecido en territorio común un mayor número de días de los períodos impositivos afectados. Se reconoce la dificultad de fijar la residencia habitual de una persona de la capacidad adquisitiva del obligado tributario, porque los hechos y acciones de la vida cotidiana los realizan terceras personas, pero aun con todo recalca que la

inmensa mayoría de las cuentas de que es titular o autorizado radican en la ciudad de Zaragoza, observando la escasa relevancia de las cuentas en Tudela. Hace hincapié en la suscripción y entrega del diario aragonés o en los servicios prestados por compañías de comunicaciones. Y finalmente se centra en los testimonios recabados y en las contradicciones de los contratos efectuados a la supuesta empleada de hogar de la vivienda de Tudela.

Trata de reducir la relevancia del testimonio de las empleadas del hogar, por la vinculación con el matrimonio, que le hace dudar de la veracidad del mismo.

También extrae ciertas conclusiones sobre los consumos de electricidad y agua y de las relaciones familiares.

Se da mucha relevancia al hecho de que consten operaciones de efectivo casi a diario en una oficina bancaria de Madrid.

Hace también referencia al criterio relativo al centro principal de intereses del obligado tributario, poniendo de manifiesto cómo la práctica totalidad de su patrimonio se encuentra en territorio común.

1.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 21 de diciembre de 2021 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas. En particular emplaza a la HFN para que en el plazo de un mes formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

5º Con fecha de 25 de enero de 2022 comparece la HFN para formular alegaciones. Arranca la HFN del informe que le sirvió para justificar el rechazo a la pretensión de la AEAT; obsérvese que para la elaboración de aquel informe la HFN entrevistó al obligado tributario, acompañado de un profesional y que en esa comparecencia trataron de desarticular algunas de las conclusiones esbozadas por la AEAT en el escrito de interposición del presente conflicto y que procedían precisamente de sus actuaciones preliminares. Aparte de otras cuestiones que sería redundante señalar, tras el relato de la propia interposición del conflicto, hay algún elemento que puede ser destacado: (i) que el obligado tributario y su cónyuge estuvieron dados de alta hasta 2017 inclusive «en el servicio de salud de la Comunidad Foral (ii) que la HFN obtuvo del matrimonio material documental tal como facturas de compras y reparaciones en comercios de Tudela o comunicaciones ante oficinas administrativas también de dicha ciudad. (y ii) la comparecencia del obligado tributario, en la que afirma que residieron en Tudela hasta 2017 y explica y justifica las razones del cambio de domicilio a Zaragoza, por razones de edad, salud y trabajo; manifiesta el obligado tributario que él era una persona que viajaba mucho por razones de trabajo, realizando continuos viajes de Tudela a Zaragoza, desplazamientos en coches de empresa que solía hacer por carretera aprovechando el viaje para pasar por Ejea y Tauste, donde había otras empresas; asimismo da explicaciones en relación con ciertas cuestiones que pudieran ser indicativas de una mayor presencia en territorio común, como frecuentes imposiciones de efectivo en una sucursal bancaria de Madrid, hecho que en realidad, según dijo, corría por cuenta de apoderados.

En coherencia con el informe anterior, la HFN mantiene su postura, en el sentido de que el domicilio fiscal del obligado tributario durante los años 2014 a 2016 radicaba en un municipio navarro.

Recuerda la HFN que es la Administración que pretende la rectificación del domicilio la que debe enervar la presunción de veracidad de declaraciones tributarias en las que consta un domicilio declarado, describiendo las características de un conflicto-tipo sobre el domicilio de una persona física. Dicho lo cual, trata de desmontar el razonamiento de la AEAT, comenzando por la referencia a unos datos; como son los de consumo de electricidad, agua, gas, teléfono, etc., que suelen ser clave para determinar la intensidad de uso de una vivienda. Pone de manifiesto la trascendencia del consumo eléctrico (confirmatorio a su entender de la habitualidad * de uso de la vivienda de Tudela) para centrarse después en el de agua, terciado por las características del contador colectivo del edificio. Considera una mera anécdota las afirmaciones que la AEAT efectúa en relación con los contratos con las empresas de telefonía.

Resta importancia a los testimonios de vecinos del edificio que dicen no conocer al matrimonio, por las características de un edificio con un gran número de viviendas y la nula

relación mantenida por el matrimonio con los vecinos, situación - dice- igual a la extraída del inmueble de Zaragoza. Se apoya sin embargo en el testimonio de la que fuera empleada del hogar, concedora de la situación, y rechaza de plano la, a su entender, gratuita calificación de testimonio condicionado que efectúa la AEAT. Advierte que desapareció cualquier vinculación laboral y que, además, ha sido la propia AEAT la que ha traído el testimonio al expediente. Para la HFN la AEAT está sacando conclusiones a partir de hechos que tilda de insignificantes y en cualquier caso carentes de interés probatorio. Entre otros, los testimonios de la funcionaria de correos o de los titulares o empleados de oficinas de farmacia. Lo mismo sucede con los datos e informaciones de carácter bancario que obran en el expediente, y que carecerían a su entender de utilidad en la fijación del domicilio fiscal. En definitiva, que nada conduce a que el obligado tributario llevase algún tipo de actividad en Zaragoza en el período controvertido.

Rechaza con fuerza la vinculación que deduce con el territorio común de determinados gastos, donativos o relaciones, habiendo dado el obligado tributario explicaciones que al entender de la HFN desmontan el razonamiento de la AEAT.

Se acompaña al escrito de una serie de documentación.

1.3. Instrucción

6º Visto el escrito de alegaciones presentado por la HFN, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 25 de febrero de 2022, -notificando a la AEAT con entrega de copia del escrito de alegaciones y de los documentos presentados por la HFN; asimismo declara abierto el período de instrucción durante un máximo de dos meses y emplaza a las partes y al interesado para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para la resolución definitiva del conflicto; y nombra ponente a don (...).

7º Comparece la representación del obligado tributario, que recibe copia del expediente. Entretanto, se tramita el cambio del ponente, nombrándose a don (...). Comparece la AEAT, que pide se incorporen al expediente una serie de documentos relativos a fichas de ITV de un vehículo, a revisiones de dicho vehículo, a dispositivos de telepago para utilización de autopistas y parkings y a pólizas de seguro de vehículos.

Comparece don CCC, en su calidad de albacea testamentario de la herencia del obligado tributario y sustancialmente indica que tanto el obligado tributario como su esposa tenían el domicilio en Tudela, remitiéndose a la documentación que ya consta en el expediente, accediendo al mismo.

1.4. Alegaciones finales

8º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 20 de junio de 2022, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes, emplazándolos durante un mes para que formulen cuantas alegaciones tengan por conveniente. Igualmente se comunica esta resolución a los ahora interesados en el procedimiento. Constan diligencias de comparecencia tanto de la AEAT como de la HFN y escritos de alegaciones finales de ambas partes, así como diligencia de comparecencia de los interesados.

9º La AEAT con fecha de 22 de julio de 2022 formula escrito de alegaciones finales. Aparte de manifestaciones reiterativas respecto de documentos anteriores, interesa observar en particular las consideraciones efectuadas en relación con el escrito de alegaciones deducido por la HFN. A su entender (i) no corresponde a la AEAT la carga de la prueba de la existencia de un domicilio fiscal fuera de Navarra, porque lo que se discute es si es real el domicilio declarado en Navarra; (ii) reprocha a la HFN que se centre en el consumo eléctrico, pero obvie el de agua, cuando las evidencias presentes en el expediente, incluido el correo electrónico del yerno del obligado tributario, conducen a la idea de que el piso estaba vacío; (iii) que la HFN no consigue contradecir los testimonios de los vecinos, que descalifica, fijándose mucho más en una declaración de una persona –la empleada- que podría tener interés en el sentido de la respuesta, siendo además una declaración llena de incongruencias y contradicciones; (iv) insiste en la conexión con el territorio que proporcionan las propiedades y las cuentas bancarias; (v) hace hincapié en que la lógica aboca a que una persona con su edad y estado de salud, si la atención médica primaria la tenía en Zaragoza, resida en Zaragoza y también en la motivación fiscal del cambio de domicilio en el año 2017; (y vi) se extraen consecuencias de las pruebas que se habían aportado con anterioridad al trámite de alegaciones finales referidas

a la utilización de vehículos por el obligado tributario en los presuntos trayectos Zaragoza/Tauste/Ejeade los Caballeros/Tudela, indicando que las revisiones e inspecciones del vehículo que empleaba el sr. AAA se realizaban en Zaragoza, que no quedan trazas de la utilización de dispositivos de telepeaje y que la media de kilometraje/año permite discrepar del relato efectuado por la HFN, más cuando sigue siendo la media que se deduce después del cambio de domicilio. Termina su discurso exponiendo sus tesis acerca de cómo deben combinarse los criterios primario y subsidiario presentes en el Convenio y poniendo de manifiesto cómo debe efectuarse una valoración conjunta de las pruebas que obran en el expediente, criterio evitado por la HFN que se limita a análisis aislados de cada evidencia.

10º El día 26 de julio se presenta un escrito por parte de la HFN, en el que se ratifica en sus posiciones anteriores. Además, la HFN se centra en la documentación relacionada con diversos vehículos de titularidad de sociedades de las que era propietario el obligado tributario. Comienza la HFN marcando una conclusión: el escaso o nulo interés a efectos del esclarecimiento del domicilio fiscal del sr. AAA de toda aquella documentación, que no tiene más utilidad que constar que uno de los vehículos propiedad del grupo empresarial podría ser utilizado con más habitualidad por el sr. AAA o por un conductor de la empresa habilitado para ello, habida cuenta de la edad del sr. AAA, no sirviendo en absoluto según la HFN para determinar los períodos de permanencia en uno u otro territorio durante los años en discordia. En concreto, va fijando su posición más en detalle que, es evidente, se efectúa sin haber podido conocer el escrito de alegaciones finales de la AEAT: (i) minusvalora la información obtenida de un concesionario de servicios ITV al que se le requiere respecto de un determinado vehículo (-H) los datos de contacto del propietario o principal usuario, los de identificación de la persona que llevaba el vehículo para el cumplimiento del trámite de la ITV, la copia de las fichas de las diferentes inspecciones realizadas con indicación de los kilómetros que tenía el vehículo en cada una de ellas, habiendo recibido las facturas correspondientes al vehículo, siendo los únicos datos que se desprenden según la HFN los de la titularidad del mismo (la empresa DDD), no pudiendo aportar ni información de la persona física usuaria del vehículo ni de la que lo llevaba para el cumplimiento del trámite de la ITV ni de los kilómetros recorridos entre una y otra inspección; (ii) hace lo propio de la información recabada de un taller mecánico respecto de aquel vehículo, al que se requirió los datos relativos de las facturas por los servicios que se hubiesen prestado, las hojas de servicio de las revisiones, con indicación del kilometraje del vehículo, los contratos firmados en relación a dichas facturas, con datos de contacto, identificación de la persona física que entrega y retira el vehículo, recibiendo únicamente una factura de la única relación comercial tenida con ese vehículo en 2014, siendo el cliente y datos de contacto los de DDD, con indicación del kilometraje a aquella fecha; (iii) hace lo propio con la información obtenida de empresas de dispositivos de telepago asociados a dicho vehículo o a la persona del obligado tributario en las autopistas A-15 y A-68, recibiendo anotación de que nada consta; (iv) y lo mismo con la información sobre aseguramiento de siete vehículos, de los cuales de seis, el propietario es DDD y de otro una empresa diferente, constandingo como conductores habituales personas diferentes del sr. AAA, excepto en un caso, en el que consta el sr. AAA.

I. II. NORMAS APLICABLES

11º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) Las demás disposiciones de general aplicación.

II. III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

12º En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

13º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

14º Para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico establece que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Téngase en cuenta igualmente el apartado 3 del referido artículo 8, según el cual:

“Asimismo se considerará que tiene residencia en territorio navarro (...):

b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

15º Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia no implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio sea exclusiva o única, sino que, al contrario, es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares. Hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin, que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Y hemos manifestado, por último, que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria solo resultaría en principio de aplicación cuando se hubiera acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios, pero no se hubiera acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto. Igualmente es una regla subsidiaria que la Junta Arbitral tendrá que emplear cuando no disponga de evidencias para afirmar, pero y tampoco para negar con seguridad que el domicilio se encontraba en un municipio de la Comunidad Foral.

16º Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 77 y 78 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas,

corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que en los períodos afectados los obligados tributarios no tuvieron su residencia habitual en Navarra.

17º Antes que otra cosa, es claro que la radicación de la mayor parte del patrimonio empresarial de la familia se halla en territorio común y consecuencia de ello, la renta. Pero hemos de insistir otra vez en la eficacia limitada que el Convenio atribuye al centro de intereses (artículo 8.2), que tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio. Nos remitimos a lo antes indicado respecto de cuándo resultaría aplicable y eficaz y en ese contexto vamos a continuar desarrollando el análisis probatorio respecto de la permanencia física en territorio navarro, criterio prevalente fijado por el Convenio. En este sentido, las resoluciones de la Junta Arbitral abundan en que hay puntos de conexión que podrían mejorarse, conectando mejor la riqueza que se grava al territorio, bien común o bien foral -en los últimos tiempos han abundado mucho los asuntos referidos a personas jurídicas-; pero que mientras no haya cambios legislativos decisivos habrá que continuar aplicando el precepto actual, siguiendo como no puede ser de otra manera la doctrina jurisprudencial.

18º La aportación de evidencias determinantes de la presencia en territorio común ha servido a la AEAT para la obtención de notables éxitos en el planteamiento de conflictos ante la Junta Arbitral. Es tal el control que ciertas actividades vitales puede suponer sobre el rastro de una persona física que la demostración de una mayoritaria presencia en territorio común no deja de ser la fórmula más eficaz para desmontar un hipotético domicilio declarado en territorio foral. Pero no es fácil en un caso como el presente, y así lo reconoce la propia AEAT, en función del tenor de vida de un matrimonio de edad elevada y cuya base es la discreción.

Es, por ejemplo, lo que concierne con las pretendidas imposiciones de dinero en una oficina bancaria de Madrid: el obligado tributario puede enervar la presunción de presencia en territorio común con relativa facilidad, dado que son terceros los que realizan de manera material esas acciones.

19º La sensación que genera a quien tiene que valorar la prueba en su conjunto la acumulación de datos y circunstancias de poca relevancia y fácilmente rebatibles no es positiva. Es el caso del discurso que engancha el momento del cambio de domicilio a un cierto endurecimiento en el régimen fiscal navarro, particularmente en el Impuesto sobre el Patrimonio. A nuestro parecer, no va más allá de una mera conjetura. El desarrollo probatorio alrededor de ciertos gastos, donativos a entidades o vinculaciones con el territorio común ha permitido tanto al obligado tributario como a la HFN lanzar un fuerte contraataque contra esa estrategia. Es muy significativo el asunto referido a la pertenencia (o mejor, titularidad de una acción) del club de golf -, que recuerda como un dato relevante para resolver otros conflictos era la asistencia frecuente a centros de este tipo: lo que no hacía el sr. AAA.

Otra estrategia probatoria que no ayuda, sino al contrario, al planteamiento de la AEAT es la referida al uso de vehículos de empresa que pudiera hacer inverosímil alguna de las declaraciones puestas de manifiesto por el sr. AAA. Dejando al margen cómo y en qué momento llega al expediente este conjunto de documentos, estamos persuadidos de que hay una desconexión entre dichos documentos y el relato que se efectúa en las alegaciones finales. De nuevo se pretende extrapolar al caso presente la realidad tan diferente de otro asunto resuelto hace un tiempo por la Junta Arbitral, referido a un conocido entrenador de fútbol que pretendía justificar que no pernoctaba en la capital navarra, viajando a diario desde lejos. No estamos hablando de un trabajador por cuenta ajena con una sede basilar de su empleo; estamos hablando, por el contrario, del propietario de un complejo empresarial, dotado de infraestructura de todo tipo, multilocalizada, y con un parque móvil empresarial extenso y con todas las posibilidades de utilizar a terceras personas a su servicio. La HFN no tuvo ocasión de rebatir el relato de la AEAT, pero se apercibió de la aportación documental en la fase final del procedimiento y presuponiendo el servicio que dicha documentación podía prestar desmonta su utilidad con argumentos convincentes.

20º Otras evidencias que aporta la AEAT son más robustas, caso de los múltiples testimonios que se presentan. El matrimonio AAA-BBB se encontraba domiciliado hasta 2016, inclusive, en un piso en la ciudad navarra de Tudela, en cuyo edificio vivía también una hija del matrimonio. Aparecen testimonios, sin duda, contradictorios. Los hay que atestiguan con rotundidad que el matrimonio habitaba la casa de Tudela, y no se encuentran evidencias de que sean mendaces ni tachables por la circunstancia que fuera. Respecto de todos los vecinos del inmueble de Tudela que afirman no conocerlos, siempre quedará la duda de si la falta de

conocimiento tiene relación directa e inmediata con la falta de residencia o simplemente es una falta de conocimiento, coherente con la discreción del matrimonio que se deduce de las alegaciones que obran en el expediente. Tampoco en la vivienda de Zaragoza se vislumbra rotundidad sobre que habitasen en esta finca desde siempre. El problema no deja de ser que se está buscando información sobre los años 2016 y anteriores, pero cuatro años después. La información obtenida del personal que trabaja en las oficinas de farmacia próximas tanto a la vivienda de Tudela como de Zaragoza nos parece falta de fiabilidad.

21º Un elemento probatorio importante es el de los consumos de servicios propios de una vivienda: luz, agua o telecomunicaciones. Las informaciones más fiables son las del consumo de electricidad y en este caso los datos de consumo en la vivienda de Tudela conducen a pensar que se habitaba regularmente. La cuestión del agua es más controvertida, pero la controversia la genera el mejorable sistema de contador colectivo que maneja el edificio de Tudela y los arcaicos procedimientos de reparto. Las conversaciones mantenidas sobre el consumo de agua no conducen a nada, más puesto en contexto con los recibos de electricidad.

La parte que no nos merece siquiera que dediquemos mucho esfuerzo es la de los contratos relacionados con telefonía e internet. Las deducciones que se extraen de cómo son estos contratos son meras conjeturas y de ellas no extraemos conclusiones fiables.

22º También hemos podido analizar elementos vinculados a la asistencia sanitaria al matrimonio. La utilización que puedan hacer de otros servicios, como la del médico de empresa, será la que sea. Lo relevante a estos efectos es que durante los años en controversia se beneficiaban de la asistencia sanitaria pública del gobierno navarro.

23º - En todos los casos en los que se discute el lugar del domicilio concurren elementos contradictorios que acercan más la solución hacia una u otra parte; en conjunto, las explicaciones ofrecidas nos parecen suficientes para considerar plausible que el sr. AAA permaneciese el mayor número de días del periodo impositivo en territorio navarro.

24º A mayor abundamiento habría que añadir que al lado de las reglas generales sobre la carga de la prueba se sitúa la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que recogen las leyes y normas aplicables en cualesquiera territorios, presunción que, por supuesto, puede ser enervada, acreditando ciertos elementos probatorios.

Conviene recordar la doctrina de esta Junta Arbitral sobre la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, presunción que no significa en absoluto que haya de tenerse por cierto cualquier hecho declarado por el interesado por el mero hecho de haberlo declarado, sino que significa simplemente que, en principio y mientras no se aporten elementos para poner en duda las manifestaciones realizadas por un administrado en cumplimiento de una obligación legal, dichas manifestaciones están amparadas por un principio general de Derecho, deducido del reconocimiento constitucional de la dignidad humana, según el cual nadie es infractor *prima facie*, sino que toda persona cumple correctamente sus obligaciones legales mientras no se demuestre lo contrario.

Tal como venimos afirmando repetidamente en resoluciones precedentes, “hay que partir de una recta y ponderada interpretación de la presunción de certeza de las declaraciones de los obligados tributarios, reconocida por los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. Rechazando interpretaciones extremas (que la declaración vincule a las administraciones en conflicto o, por el contrario, que se niegue a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios todo valor probatorio que no sea el de perjudicar a sus autores), y partiendo de la base de que se trata de una presunción *juris tantum* que puede ser destruida mediante prueba en contrario, esta Junta Arbitral ha afirmado que «la Administración tributaria no está obligada a aceptar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, pero para oponerse a ellos ha de realizar alguna actividad probatoria que permita destruir la presunción de veracidad que debe reconocerse a los datos consignados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio. Esta presunción no es efecto meramente legal derivado de preceptos como el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que cita la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que tiene raíces más profundas asentadas sobre el principio de que no es lícito imputar al obligado tributario el incumplimiento de sus deberes sin pruebas o indicios que racionalmente permitan dudar del correcto cumplimiento de la ley (Res. JAN de 16 de noviembre de 2010, conflicto 030, número 8)”. Por todas, véase nuestra resolución de fecha 13 de enero de 2012, recaída en el conflicto

33/2010, de donde están tomadas estas palabras.

25º Por todo lo cual esta Junta Arbitral, tras valorar en su conjunto y conforme a criterios de recta razón y sana crítica las pruebas indiciarias aportadas por las partes, llega a la conclusión de que el domicilio fiscal del señor AAA se encontraba ubicado en Navarra en los años anteriores a su traslado a Zaragoza en el año 2017.

I. IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido desestimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio del obligado tributario se encontraba en Navarra en los años a los que se refiere la solicitud de la AEAT.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

RESOLUCIÓN DE 20 DE ABRIL DE 2023. CONFLICTO 151/2021**Conflicto:** 151/2021**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Foral de Navarra**Objeto:** Discrepancia respecto del domicilio fiscal de AAA**Fecha de la resolución:** 20/04/2023**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En Pamplona, a 20 de abril de 2023, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico: entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 151, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal del obligado tributario doña AAA, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1 Planteamiento y admisión a trámite del conflicto**

1º El día 17 de diciembre de 2021 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia respecto del domicilio fiscal del obligado tributario doña AAA, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). La AEAT sostiene en su escrito que el domicilio del obligado tributario se debe imputar a Zaragoza desde 2014 y no al domicilio declarado a la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN), en Tudela.

Con carácter previo se había comunicado la interposición del conflicto a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local.

2º Los antecedentes de hecho expuestos por la AEAT se remontan al 14 de junio de 2019, fecha en la que la AEAT notificó su propuesta de cambio de domicilio a la HFN. La propuesta fue rechazada, mediante Resolución de 19 de noviembre de 2019.

3º La AEAT pone de manifiesto la existencia de informes de rectificación del domicilio fiscal, emitidos por las respectivas dependencias regionales de inspección de las delegaciones especiales de la Agencia en Navarra y Aragón. En ellos se hace constar la información que a continuación se resume: (i) El domicilio en Zaragoza fue consignado por la propia obligada tributaria en sus declaraciones por los impuestos sobre el patrimonio y la renta de las personas físicas de 2017, constando con anterioridad una dirección en la localidad navarra de Tudela. (ii) Se efectuó en 2018 visita a la dirección tudelana, sin que pudiera ser localizada la obligada tributaria, bien es cierto que figuraba su nombre y el de su fallecido esposo en el buzón del correspondiente piso y que asimismo se constata que habita una hija del matrimonio en otro piso del edificio. (iii) Fueron interrogados varios vecinos de aquel edificio acerca del matrimonio, algunos contestaron que no los conocían y que pensaban que el piso estaba vacío; otros, con más precisión, aseguran que los conocen, pero que nunca han vivido allí. (iv) Fueron interrogadas otras personas del entorno: la farmacéutica más próxima, que indica no haber estado el matrimonio entre sus clientes (igualmente se indagó con similar resultado en otras oficinas de farmacia); la funcionaria de correos que hace la ruta que incluye el edificio desde* hace años, que advierte que jamás coincidió con el matrimonio; o la administradora de fincas que gestiona el edificio, según la cual el matrimonio no vivía en dicho edificio, comprobando que en el año 2017 no hubo consumos y en el 2016 fueron muy bajos. (v) Dado que algunos vecinos señalaron a una persona concreta como empleada del hogar -Sra. (XXX)-, se la visitó y se le efectuaron una serie de preguntas. La antigua empleada confirmó la circunstancia y que

el matrimonio vivía en la dirección controvertida, contradiciendo los indicios en otro sentido que le había puesto de manifiesto el funcionario de la AEAT. (vi) Igualmente se efectuaron visitas al domicilio de Zaragoza que constaba en las declaraciones fiscales antes mencionadas. El portero del edificio se limitó a contestar que al menos durante el último año residían en dicho domicilio. Una empleada del hogar, Sra. (YYY), indica que no sabe desde cuando viven permanentemente los Sres. BBB-AAA en Zaragoza, y que con anterioridad vivían en Tudela, incluida ella; se refieren algunas informaciones obtenidas de ella, cierto que poco útiles para el caso que nos ocupa, y se alcanza la conclusión de que no pudo haber vivido en Tudela con el matrimonio, pues, en otro caso, alguno de los testigos en Tudela la hubiera identificado. (vii) Consta visita a las oficinas de una empresa en la que la familia tiene evidentes intereses, confirmando una empleada que viven en Zaragoza desde 2017. (viii) Se aprovecha para interrogar a la titular de la oficina de farmacia más próxima al domicilio, quien señala que al menos entre los años 2015 a 2018 (único tramo temporal en el que ha trabajado en la referida farmacia) el cónyuge de la obligada tributaria “es cliente habitual de la misma de forma esporádica”. (ix) En cuanto al consumo de agua, la vivienda de Tudela pertenece a una comunidad con único contador, distribuyéndose las facturas entre los vecinos mediante las lecturas de los contadores individuales que estos facilitan. Se habían facilitado lecturas en 2012 (78,27m3) y 2013 (206,38m3), pero no de los años posteriores. Dice la AEAT que la administradora de fincas explica que para esos ejercicios no se puede deducir el consumo real por diferencia entre el consumo del edificio y el facilitado por el resto de vecinos ya que “hay más viviendas vacías”. Refiere igualmente que la administradora ha aportado un correo electrónico del yerno del obligado tributario, que vive en el edificio y ha ostentado u ostenta funciones de presidente de la comunidad, fechado en diciembre de 2018, en el que había contestado a la administradora que el: “piso está actualmente vacío. Por tanto, se sigue contemplando el reparto de agua como en anteriores ejercicios hasta que se regulen los pisos vacíos.” Respecto del agua caliente, consta que en 2016 fue de 3,97 euros y en 2017 nulo. No hay información de la vivienda de Zaragoza. (x) En cuanto al consumo de electricidad, entre los años 2013 y 2017 consta más volumen en la vivienda de Tudela que en la de Zaragoza, con diferentes proporciones. (xi) En cuanto al uso de elementos de comunicación, lo que al funcionario de la AEAT le parece más relevante es que en el domicilio particular de Zaragoza, en el año 2015, se cambia el contrato a la modalidad fusión, incluyendo televisión online y ADSL a máxima velocidad, mientras en Tudela se mantiene un contrato antiguo, además de tener contratado el servicio de desvío inmediato de llamadas. (xii) Se aporta información sobre inmuebles en propiedad, relaciones familiares y lo que llaman jurídico-económicas, con explicación del contenido de las declaraciones fiscales de renta y patrimonio. Al hilo de esto, el funcionario observa un fuerte incremento en la cuota del impuesto sobre el patrimonio ingresada en la HFN en 2016, consecuencia -dice- de los cambios normativos para ese ejercicio en la legislación navarra; la cuota regresaría a los estándares habituales, una vez que resulta de aplicación la normativa estatal. Respecto de las declaraciones fiscales indica que el teléfono de contacto tiene prefijo de Zaragoza y que cuando aparece otra persona como presentadora de documentos lo es una asesoría fiscal de Zaragoza. (xiii) Se aporta información sobre rentas y patrimonio de la obligada tributaria, con especial indicación de participaciones en entidades, de las actividades realizadas como consejera de ciertas empresas participadas por ella y/o su esposo y datos de cuentas bancarias. (xiv) Se indica, entre otras informaciones, que la obligada tributaria se dio de alta como titular de tarjeta sanitaria de la Comunidad Autónoma de Aragón en 2018 o que es suscriptora del periódico Heraldo de Aragón, que se le entrega en Zaragoza.

Se aportan una serie de documentos acreditativos.

Sobre la base de estos antecedentes construye la AEAT su fundamentación, concluyendo que la obligada tributaria ha permanecido en territorio común un mayor número de días de los períodos impositivos afectados. Se reconoce la dificultad de fijar la residencia habitual de una persona de la capacidad adquisitiva de la obligada tributaria, porque los hechos y acciones de la vida cotidiana los realizan terceras personas, pero aun con todo recalca que la inmensa mayoría de las cuentas de que es titular o autorizada radican en la ciudad de Zaragoza, observando la escasa * relevancia de las cuentas en Tudela. Hace hincapié en la suscripción y entrega del diario aragonés o en los servicios prestados por compañías de comunicaciones. Y finalmente se centra en los testimonios recabados y en las contradicciones de los contratos efectuados a la supuesta empleada de hogar de la vivienda de Tudela. Trata de reducir la relevancia del testimonio de las empleadas del hogar, por la vinculación con el

matrimonio, que le hace dudar de la veracidad del mismo. También extrae ciertas conclusiones sobre los consumos de electricidad y agua y de las relaciones familiares.

Hace también referencia al criterio relativo al centro principal de intereses de la obligada tributaria, poniendo de manifiesto cómo la «práctica totalidad de su patrimonio se encuentra en territorio común.

Finalmente, se advierte de la existencia de otro conflicto en relación con el domicilio del esposo de la Sra. AAA y observa las interrelaciones que pueda tener uno y otro.

1.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 21 de diciembre de 2021 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas. En particular emplaza a la HFN para que en el plazo de un mes formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

5º Con fecha de 25 de enero de 2022 comparece la HFN para formular alegaciones. Arranca la HFN del informe que le sirvió para justificar el rechazo a la pretensión de la AEAT; obsérvese que para la elaboración de aquel informe la HFN entrevistó al esposo de la obligada tributaria, acompañado de un profesional y que en esa comparecencia trataron de desarticular algunas de las conclusiones esbozadas por la AEAT en el escrito de interposición del presente conflicto y que procedían precisamente, de sus actuaciones preliminares. Aparte de otras cuestiones que sería redundante señalar, tras el relato de la propia interposición del conflicto, hay algún elemento que puede ser destacado: (i) que la obligada tributaria y su cónyuge estuvieron dados de alta hasta 2017 inclusive en el servicio de salud de la Comunidad Foral (ii) que la HFN obtuvo de la obligada material documental tal como facturas de compras y reparaciones en comercios de Tudela o comunicaciones ante oficinas administrativas también de dicha ciudad; (y iii) la comparecencia del esposo, en la que afirma que residieron en Tudela hasta 2017 y explica y justifica las razones del cambio de domicilio a Zaragoza, por razones de edad, salud y trabajo; asimismo da explicaciones en relación con ciertas cuestiones que pudieran ser indicativas de una mayor presencia territorio común, como frecuentes imposiciones de efectivo en una sucursal bancaria de Madrid, hecho que, en realidad, según dijo, corría por cuenta de apoderados.

En coherencia con el informe anterior, la HFN mantiene su postura, en el sentido de que el domicilio fiscal de la obligada tributaria durante los años 2014 a 2016 radicaba en un municipio navarro.

Recuerda la HFN que es la Administración que pretende la rectificación del domicilio la que debe enervar la presunción de veracidad de declaraciones tributarias en las que consta un domicilio declarado, describiendo las características de un conflicto-tipo sobre el domicilio una persona física. Dicho lo cual, trata de - desmontar el razonamiento de la AEAT, comenzando por la referencia a unos datos, como son los de consumo de electricidad, agua, gas, teléfono, etc., que suelen ser, clave para determinar la intensidad de uso de una vivienda. Pone de manifiesto la trascendencia del consumo eléctrico (confirmatorio a su entender de la habitualidad - de uso de la vivienda de Tudela) para centrarse después en el de agua, terciado por las características del contador colectivo del edificio. Considera una mera anécdota las afirmaciones que la AEAT efectúa en relación con los contratos con las empresas de telefonía.

Resta importancia a los testimonios de vecinos del edificio que dicen no conocer al matrimonio, por las características de un edificio con un gran número de viviendas y la nula relación mantenida por el matrimonio con los vecinos, situación - dice- igual a la extraída del inmueble de Zaragoza. Se apoya sin embargo en el testimonio de la que fuera empleada del hogar, conocedora de la situación, y rechaza de plano la a su entender gratuita calificación de testimonio condicionado que efectúa la AEAT. Advierte que desapareció cualquier vinculación laboral y que, además, ha sido la propia AEAT la que ha traído el testimonio al expediente. Para la HFN la AEAT está sacando conclusiones a partir de hechos que tilda de "insignificantes y en cualquier caso carentes de interés probatorio. Entre otros, los testimonios de la funcionaria de correos o de los titulares o empleados de oficinas de farmacia. Lo mismo sucede con los datos e informaciones de carácter bancario que obran en el expediente, y que carecerían a su entender de utilidad en la fijación del domicilio fiscal. En definitiva, que nada conduce a que la obligada tributaria llevase algún tipo de actividad en Zaragoza en el período

controvertido.

Se acompaña al escrito de una serie de documentación.

1.3. Instrucción

-

6º Visto el escrito de alegaciones presentado por la HFN, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 25 de febrero de 2022, notificando a la AEAT con entrega de copia del escrito de alegaciones y de los documentos presentados por la HFN; asimismo declara abierto el periodo de instrucción durante un máximo de dos meses y emplaza a las partes y a la interesada para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para la resolución definitiva del conflicto; y nombra ponente a don (...).

7º Comparece la representación de la obligada tributaria, que recibe copia del expediente; de inmediato, se ratificará en que el domicilio a tener en cuenta es el navarro, con remisión a lo que en su día declaró ante la HFN.

1.4. Alegaciones finales

8º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 20 de junio de 2022, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes, emplazándolos durante un mes para que formulen cuantas alegaciones tengan por conveniente. Igualmente se comunica esta resolución a los interesados en el procedimiento. Constan diligencias de comparecencia tanto de la AEAT como de la HFN y escritos de alegaciones finales de ambas partes, así como diligencia de comparecencia de la interesada.

9º La AEAT con fecha de 22 de julio de 2022 formula escrito de alegaciones finales. Aparte de manifestaciones reiterativas respecto de documentos anteriores, interesa observar en particular las consideraciones efectuadas en: relación con el escrito de alegaciones deducido por la HFN. A su entender (i) no corresponde a la AEAT la carga de la prueba de la existencia de un domicilio fiscal fuera de Navarra, porque lo que se discute es si es real el domicilio declarado en Navarra; (ii) reprocha a la HFN que se centre en el consumo eléctrico, pero obvie el de agua, cuando las evidencias presentes en el expediente, incluido el correo electrónico del yerno de la obligada tributaria, conducen a la idea de que el piso estaba vacío; (iii) que la HFN no consigue contradecir los testimonios de los vecinos, que descalifica, fijándose mucho más en una declaración de una persona -la empleada- que podría tener interés en el sentido de la respuesta, siendo además una declaración: llena” de incongruencias y contradicciones; (iv) insiste en la conexión con el territorio que proporcionan las propiedades y las cuentas bancarias; . (v) hace hincapié en que la lógica aboca a que una persona con su edad y estado de salud, si la atención médica primaria la tenía en Zaragoza, resida en Zaragoza y también en la motivación fiscal del cambio de domicilio en el año 2017; (y vi) insiste también en que concurre un segundo conflicto planteado en relación con el esposo, de la obligada tributaria y que, teniendo en cuenta la obligación civil de residir juntos, las resultas de ese conflicto deben considerarse en el presente. Termina su discurso exponiendo sus tesis acerca de cómo deben combinarse los criterios primario y subsidiario presentes en el Convenio y poniendo de manifiesto cómo debe efectuarse una valoración conjunta «de las pruebas que obran en el expediente, criterio evitado por la HFN que se limita a análisis aislados de cada evidencia.

10º El día 26 de Julio se presenta un escrito por parte de la HFN, en el que se ratifica en sus posiciones anteriores.

II. NORMAS APLICABLES

11º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) Las demás-disposiciones-de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

12º En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

13º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

14º Para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico establece que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Téngase en cuenta igualmente el apartado 3 del referido artículo 8, según el cual:

“Asimismo, se considerará que tiene residencia en territorio navarro (...):

b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. “

15º Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia no implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio sea exclusiva o única, sino que, al contrario, es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Y hemos manifestado, por último, que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria solo resultaría en principio de aplicación cuando se hubiera acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios, pero no se hubiera acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto. Igualmente es una regla

subsidiaria que la Junta Arbitral tendrá que emplear cuando no disponga de evidencias para afirmar, pero tampoco para negar con seguridad que el domicilio se encontraba en un municipio de la Comunidad Foral.

16º Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 77 y 78 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que en los períodos afectados los obligados tributarios no tuvieron su residencia habitual en Navarra. Del éxito de esta acreditación dependerá que se enerve la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que recogen las leyes y normas aplicables en cualesquiera territorios.

17º A partir de aquí conviene recordar la doctrina de esta Junta Arbitral sobre la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, presunción que no significa en absoluto que haya de tenerse por cierto cualquier hecho declarado por el interesado por el mero hecho de haberlo declarado, sino que significa simplemente que, en principio y mientras no se aporten elementos para poner en duda las manifestaciones realizadas por un administrado en cumplimiento de una obligación legal, dichas manifestaciones están amparadas por un principio general de Derecho, deducido del reconocimiento constitucional de la dignidad humana, según el cual nadie es infractor prima facie, sino que toda persona cumple correctamente sus obligaciones legales mientras no se demuestre lo contrario.

Tal como venimos afirmando repetidamente en resoluciones precedentes, hay que partir de una recta y ponderada interpretación de la presunción de certeza de las declaraciones de los obligados tributarios, reconocida por los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. Rechazando interpretaciones extremas (que la declaración vincule a las administraciones en conflicto o, por el contrario, que se niegue a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios todo valor probatorio que no sea el de perjudicar a sus autores), y partiendo de la base de que se trata de una presunción juris tantum que puede ser destruida mediante prueba en contrario, esta Junta Arbitral ha afirmado que «la Administración tributaria no está obligada a aceptar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, pero para oponerse a ellos ha de realizar alguna actividad probatoria que permita destruir la presunción de veracidad que debe reconocerse a los datos consignados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio. Esta presunción no es efecto meramente legal derivado de preceptos como el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que cita la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que tiene raíces más profundas asentadas sobre el principio de que no es lícito imputar al obligado tributario el incumplimiento de sus deberes sin pruebas o indicios que racionalmente permitan dudar del correcto cumplimiento de la ley (Res. JAN de 16 de noviembre de 2010, conflicto 030, número 8º). Por todas, véase nuestra resolución de fecha 13 de enero de 2012, recaída en el conflicto 33/2010, de donde están tomadas estas palabras.

18º Antes que otra cosa, es claro que la radicación de la mayor parte del patrimonio empresarial de la familia se halla en territorio común. Pero hemos de insistir otra vez en la eficacia limitada que el Convenio atribuye al centro de intereses (artículo 8.2), que tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio. Nos remitimos a lo indicado más arriba respecto de cuándo resultaría aplicable y eficaz y en ese contexto vamos a continuar desarrollando el análisis probatorio respecto de la permanencia física en territorio navarro, criterio prevalente fijado por el Convenio. En este sentido, las resoluciones de la Junta Arbitral no se cansan de repetir de hay puntos de conexión que podrían mejorarse, conectando mejor la riqueza que se grava al territorio, bien común o bien foral -en los últimos tiempos han abundado mucho los asuntos referidos a personas jurídicas-, pero que mientras no haya cambios legislativos decisivos habrá que continuar aplicando el precepto actual, siguiendo la doctrina jurisprudencial.

19º La aportación de evidencias determinantes de la presencia en territorio común ha servido a la AEAT para la obtención de notables éxitos en el planteamiento de conflictos ante la Junta Arbitral. Es tal el control que ciertas actividades vitales puede suponer sobre el rastro de una persona física que la demostración de una mayoritaria presencia en territorio común no deja de ser la fórmula más eficaz para desmontar un hipotético domicilio declarado en territorio foral. Pero no es fácil en un caso como el presente, y así lo reconoce la propia AEAT, en función del tenor de vida de un matrimonio de edad elevada y cuya base es la discreción.

20º La sensación que genera a quien tiene que valorar la prueba en su conjunto la acumulación de datos y circunstancias de poca relevancia y fácilmente rebatibles no es positiva. Es el caso del discurso que engancha el momento del cambio de domicilio a un cierto endurecimiento en el régimen fiscal navarro, particularmente en el Impuesto sobre el Patrimonio. A nuestro parecer, no va más allá de una mera conjetura. El desarrollo probatorio alrededor de ciertos gastos, donativos a entidades o vinculaciones con el territorio común del matrimonio ha permitido tanto al obligado tributario como a la HFN lanzar un fuerte contraataque contra esa estrategia. La obligada tributaria, por ejemplo, ha aportado una serie de recibos que documentan operaciones de gasto radicadas en Tudela.

21º Otras evidencias que aporta la AEAT son más robustas sin duda, caso de los múltiples testimonios que se presentan. El matrimonio BBB-AAA se encontraba domiciliado hasta 2016, inclusive, en un piso en la ciudad navarra de Tudela, en cuyo edificio vivía también una hija del matrimonio. Aparecen testimonios, sin duda, contradictorios. Los hay que atestiguan con rotundidad que el matrimonio habitaba la casa de Tudela, y no se encuentran evidencias de que sean mendaces ni tachables por la circunstancia que fuera. Respecto de todos los vecinos del inmueble de Tudela que afirman no conocerlos, siempre quedará la duda de si la falta de conocimiento tiene relación directa e inmediata con la falta de residencia o simplemente es una falta de conocimiento, coherente con la discreción del matrimonio que se deduce de las alegaciones que obran en el expediente.

Tampoco en la vivienda de Zaragoza se vislumbra rotundidad sobre que habitasen en esta finca desde siempre. El problema no deja de ser que se está buscando información sobre los años 2016 y anteriores, pero cuatro años después. La información obtenida del personal que trabaja en las oficinas de farmacia próximas tanto a la vivienda de Tudela como de Zaragoza nos parece falto de fiabilidad.

22º Un elemento probatorio importante es el de los consumos de servicios propios de una vivienda: luz, agua o telecomunicaciones. Las informaciones más fiables son las del consumo de electricidad y en este caso los datos de consumo en la vivienda de Tudela conducen a pensar que se habitaba regularmente. La cuestión del agua es más controvertida, pero la controversia la genera el mejorable sistema de contador colectivo que maneja el edificio de Tudela y los arcaicos procedimientos de reparto. Las conversaciones mantenidas sobre el consumo de agua no conducen a nada, mas puesto en contexto con los recibos de electricidad.

La parte que no nos merece siquiera que dediquemos mucho esfuerzo es la de los contratos relacionados con telefonía e internet. Las deducciones que se extraen de cómo son estos contratos son meras conjeturas y de ellas no extraemos conclusiones fiables.

23º También hemos podido analizar elementos vinculados a la asistencia sanitaria al matrimonio. La utilización que puedan hacer de otros servicios, como la del médico de empresa, será la que sea. Lo relevante a estos efectos es que durante los años en controversia se beneficiaban de la asistencia sanitaria pública del gobierno navarro.

24º Por todo lo cual esta Junta Arbitral, tras valorar en su conjunto y conforma criterios de recta razón y sana crítica las pruebas indiciarias aportadas por las partes, llega a la conclusión de que el domicilio fiscal de la señora AAA se encontraba ubicado en Navarra en los años anteriores a su traslado a Zaragoza en el año 2017.

25º Una última cuestión que no debe soslayarse atiende al argumento empleado de manera reiterada por la AEAT según la cual este conflicto está vinculado a otro -el núm. 152- en el que se discute el domicilio del esposo, habiendo advertido la AEAT que, con base en la obligación legal de residencia en el mismo domicilio por parte del matrimonio, el resultado de aquel conflicto podría cambiar el sentido que en principio se diese al núm. 151.

La estrategia estaba lanzada dado que había argumentos extra para defender que el domicilio del esposo de la Sra. AAA no estaba en territorio foral y que no afectaban a la posición de esta, lo que no sucedía al contrario.

Lo cierto es que el conflicto núm. 152 ha sido desestimado, por lo que esta pieza deja de tener interés.

No debemos pues entrar ni en el contenido de esa pretendida obligación civil, ni en el significado del apartado 3 del artículo 8 del Convenio ni mucho menos especular con cómo dar una respuesta teórica a una eventual dupla de conflictos cuando solo se estimase uno de los

dos.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido desestimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio de la obligada tributaria se encontraba en Navarra en los años a los que se refiere la solicitud de la AEAT.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

RESOLUCIÓN DE 17 DE NOVIEMBRE DE 2022. CONFLICTO 155/2022**Conflicto:** 155/2022**Promotor:** AEAT**Administraciones en conflicto:** Agencia Estatal de Administración Tributaria y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** Domicilio fiscal de don AAA**Fecha de la resolución:** 17 de noviembre de 2022**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En Pamplona, a 17 de noviembre de 2022, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 155/2022 planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con la discrepancia con la Hacienda Foral de Navarra a propósito del domicilio fiscal de don AAA adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1 Planteamiento y admisión a trámite del conflicto**

1º El día 18 de abril de 2022 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto, frente a la Comunidad Foral de Navarra, para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal de don AAA, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

2º En dicho escrito se alegan por la AEAT los siguientes hechos:

1.- Domicilios declarados.

Don AAA falleció el día 14 de agosto de 2018 y su domicilio fiscal en esa fecha estaba situado, desde el 12 de enero de 2018, en calle BBB (La Rioja). Así consta en la base de datos de la AEAT.

Desde el 18 de noviembre de 2016 hasta la indicada fecha de 13 de enero de 2018, figuraba domiciliado en CCC (Navarra). En este lugar existe una gasolinera, cuyo titular catastral es la entidad DDD, y no hay inmueble habitable como vivienda.

Tanto la AEAT como la HFN están conformes en que su cónyuge, doña EEE, estuvo domiciliada en el citado domicilio de BBB (La Rioja), a efectos de todos los impuestos no prescritos en 11 de febrero de 2020.

El señor AAA percibe rendimientos de trabajo satisfechos por las entidades FFF, y GGG, ambas con el mismo domicilio del señor AAA en CCC (Navarra).

El señor AAA trasladó su domicilio a La Rioja en enero de 2018; las dos sociedades citadas lo trasladaron igualmente a La Rioja en 2019.

2.- Inmuebles.

El señor AAA es titular de 17 inmuebles urbanos en territorio común y 7 en Navarra, entre ellos el de su domicilio en BBB.

3.- Consumos de energía y agua.

Entre 2013 y 2019, los consumos de electricidad en la vivienda de BBB (La Rioja) oscilan entre unos 9.000 y 11.000 kw anuales. Los contratos de suministro figuraban a nombre de la esposa del señor AAA. Este último era la persona de contacto con la compañía eléctrica.

En la vivienda sita en HHH (Navarra), donde se dice que habitó el señor AAA, como veremos después, la energía eléctrica consumida anualmente entre 2012 y 2018 osciló entre 339 y 1.020 kw.

Los consumos de agua en el domicilio de BBB (La Rioja) entre 2015 y 2018 se mueven entre 405 y 513 metros cúbicos anuales. En la vivienda de HHH (Navarra) se consumieron entre 19 y 52 metros cúbicos de agua en cada uno de los años 2015, 2016 y 2017, bajando a 2 metros cúbicos el consumo en 2018.

4.- Diligencia extendida por la AEAT en CCC y HHH el 28 de julio de 2019.

El agente tributario que visitó el domicilio de CCC (Navarra) fue atendido por una empleada que declaró que *“la empresa DDD está en Logroño, que ellos son GGG”*.

En una oficina pequeña cuyo uso es compartido como almacén, el empleado don (...) indicó que, desde hacía año y medio, tiempo que llevaba trabajando allí, *“ya se llevaba todo desde Logroño”*. También dijo que don AAA y su mujer tenían un piso en HHH (Navarra), donde suponía que vivían.

El agente tributario se desplazó al inmueble de HHH, donde una señora que allí residía declaró que adquirió la vivienda tras el fallecimiento de don AAA, y que, a través de una hija del matrimonio con la que tramitó la compraventa y por otros vecinos del inmueble, se enteró que *“que no habían vivido en HHH sino en Logroño”*.

5.- Diligencias extendidas en BBB (La Rioja).

El 8 de julio de 2020, se formalizó diligencia en el domicilio declarado de calle BBB, donde *“la agente tributaria es atendida por JJJ, NIF: XXX, hija del obligado tributario, con la que se extiende diligencia que firma y en la cual manifiesta que su padre AAA ha vivido en BBB (La Rioja), primero en KKK (inmueble propiedad de los padres de EEE) y desde 2008 o 2009 y hasta su fallecimiento en BBB. Asimismo, manifestó que su padre sí que de forma esporádica debido a su trabajo en País Vasco y Navarra se ha podido quedar en Vitoria y CCC (Navarra) en donde tenía vivienda”*.

El 10 de julio de 2020, un agente tributario visitó el domicilio comunicado por los interesados al Servicio Riojano de Salud, donde unos vecinos manifestaron que *“el Sr. AAA y su esposa EEE vivieron en KKK, hasta que se fueron a vivir al BBB”*.

3º De estos hechos deduce la Agencia Estatal de Administración Tributaria que el domicilio fiscal del señor AAA no se encontraba desde 2012 y hasta su fallecimiento en Navarra, y añade que a la misma conclusión conduce la presunción de convivencia del matrimonio establecida en el artículo 69 del Código Civil. En consecuencia, solicita a esta Junta Arbitral que estime su pretensión y declare *“que el obligado tributario D. AAA (NIF: YYY), tenía ubicado su domicilio fiscal en BBB (La Rioja), desde el 1 de enero de 2012”*.

4º El día 22 de abril de 2022, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto y ordenó dar traslado a la documentación presentada por la AEAT y emplazar a la Comunidad Foral de Navarra por término de un mes para formulación de alegaciones, presentación de documentos y proposición de pruebas.

I.2. Alegaciones de la HFN

5º La Comunidad Foral de Navarra compareció en este procedimiento mediante escrito del Director Gerente de la HFN de fecha 1 de junio de 2022 en el que, tras reproducir los hechos expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto, se exponen otros elementos de juicio extraídos de un informe de la Inspección de la HFN, de los que destacamos a continuación los que consideramos relevantes.

El obligado tributario era titular de varias cuentas bancarias, también contempladas en los informes de la Inspección de la AEAT en que se basaba el escrito de planteamiento del conflicto. Añade la HFN que del modelo informativo 171 (modelo que, conforme a lo dispuesto en la Orden Foral 130/2010, de 17 de septiembre, del Consejero de Economía y Hacienda, deben presentar las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, y que debe incluir datos de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, cuando su importe sea superior a 3.000 euros) resulta que en dichas cuentas se realizaron, en 2016, 403 operaciones en sucursales de

Navarra y 3 en territorio común; y, en 2017, 221 operaciones en territorio foral y 5 en territorio común.

El 3 de noviembre de 2020, agentes tributarios de la HFN se personaron en la gasolinera situada en CCC (Navarra), que perteneció al fallecido señor AAA, donde se encontraba doña (...), *“empleada de la gasolinera desde hace más de 20 años, quien... manifiesta haber conocido al Sr. AAA, señalando que los años anteriores a su enfermedad se personaba de lunes a viernes en CCC, donde pasaba la semana laboral, residiendo durante la misma en la vivienda que tenía en propiedad en HHH (Navarra)”*.

En la misma fecha, los citados agentes tributarios se desplazaron a la localidad de HHH y se personaron en el edificio en que supuestamente vivió el obligado tributario, donde *“llaman a la vivienda del tercer piso (vivienda situada justo encima de la que fuera la vivienda del Sr. AAA) y son atendidos por su propietaria, D^a (...), con NIF ZZZ, quien señala llevar viviendo en esa dirección desde hace 28 años. A las preguntas planteadas por los Agentes, manifiesta haber conocido a D. AAA, así como que durante años residió los días laborables en el piso situado justo debajo del suyo, habiéndole visto muy poco el último año antes de su fallecimiento. Indica además que había una señora, vecina del pueblo y llamada (...) (no conoce su apellido ni la dirección exacta de su domicilio) que le hacía la limpieza del piso, la comida y la limpieza del portal”*.

El ayuntamiento de CCC (Navarra) aportó certificado de empadronamiento del señor AAA en CCC de dicha localidad, desde el 12 de agosto de 2002 hasta el 12 de enero de 2018, fecha de su traslado al municipio de BBB (LaRioja).

El Servicio Navarro de Salud-Osasunbidea informó que el obligado tributario estuvo adscrito a dicho servicio desde el 17 de agosto de 2012 hasta el 20 de febrero de 2018, siendo asignado a la Zona Básica de Salud de HHH. En 2014 acudió dos veces a su centro de salud; en 2015, cuatro veces; en 2016, una vez: También retiró recetas en farmacias de Navarra: dos veces en 2015 y cuatro veces en 2016.

En diligencia de constancia de hechos formalizada con la esposa del obligado tributario el día 7 de marzo de 2022, ésta manifestó que la gestión del negocio la llevaba su marido, que supervisaba el día a día de la empresa y tomaba las decisiones fundamentales. Esta actividad de gestión se realizaba en Navarra antes de 2019, donde nació el negocio y desde donde se fue expandiendo. *“Al principio se gestionaban los papeles de la empresa en la oficina de la gasolinera de CCC, si bien, luego tal labor se ejercía desde las oficinas que la empresa tiene en propiedad en LLL (Navarra), en la que prestan sus servicios varios empleados para gestionar tal actividad desde el punto de vista de la contabilidad, archivar y emitir facturas, contratos con los trabajadores. Hay que decir también que desde 2015 se utilizaban unas oficinas que la empresa tiene en Logroño en calle MMM donde se gestionaba una parte de las cuestiones de las dos gasolineras de La Rioja, si bien era una oficina abierta, sin privacidad suficiente para gestionar debidamente el negocio, a partir de 2019, se efectúan unas obras para individualizar las oficinas y que pudiera ser el domicilio social adecuado para llevar todas las cuentas de la empresa, antes era imposible por la falta de privacidad. Así pues, tras las obras y el fallecimiento de AAA, la gestión fundamental se lleva desde estas oficinas de Logroño y aunque se siguen manteniendo las oficinas de LLL (Navarra), ahora la contabilidad general y las decisiones fundamentales se llevan desde Logroño una vez que tanto mis hijas como yo, tras el fallecimiento de AAA, nos ha tocado involucrarnos en el negocio familiar, cosa que antes no era necesario dado que él se encargaba...”*

En la misma diligencia se preguntó a la compareciente dónde se encontraba el domicilio de AAA en los años 2015 a 2018 y respondió que *“aunque el domicilio familiar estaba en BBB (La Rioja) y ahí estábamos habitualmente tanto yo como las hijas (nacidas en Logroño, en fecha 06/07/1990, 02/12/1991 y 30/03/1995), AAA, de lunes a viernes vivía en la vivienda que teníamos en HHH (Navarra), y desde ahí, por motivos de cercanía, era más fácil el estar cerca de las gasolineras navarras, sobre todo de CCC, NNN, OOO, a efectos de controlar la gestión del negocio. Esto era así hasta que enfermó a finales de 2017 donde ya, por motivo de la enfermedad, estaba mejor en el domicilio familiar, solicitando formalmente que se cambiara en Enero de 2018 su domicilio a BBB (La Rioja) pidiendo la modificación del padrón a partir de dicha fecha de Enero de 2018, haciendo viajes más puntuales a las gasolineras de Navarra y delegando en buena parte los actos ordinarios de gestión al personal de las oficinas de LLL (Navarra), entre los que se encontraba una persona encargada de hacer las labores de*

contabilidad, archivar facturas, hacer los contratos laborales del personal, recibir las cuentas diarias de las estaciones de servicio”.

También se pidieron aclaraciones sobre el motivo de que el domicilio estuviese fijado formalmente en CCC y respondió que *“AAA, durante el día no estaba nunca en casa, siempre estaba de aquí para allá gestionando las distintas estaciones de servicio, y a efectos de notificaciones, correos y demás, le era más operativo fijar ese domicilio en el que siempre había alguien para poder recibir las notificaciones que eventualmente pudiera recibir, además, CCC era siempre su primera parada tras salir de LLL al inicio del día laboral”.*

6º Todo lo expuesto lleva a la HFN a solicitar a esta Junta Arbitral la desestimación de la pretensión de rectificación del domicilio fiscal de don AAA.

I.3 Instrucción del procedimiento y alegaciones finales

7º Mediante resolución de 20 de junio de 2022, el Presidente de la Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción del procedimiento y emplazó a las partes y a los interesados para aportar los medios de prueba que considerasen oportunos.

8º El 29 de junio de 2022 compareció doña EEE, solicitó acceso al expediente y se reservó su derecho a formular alegaciones y a aportar las pruebas oportunas.

9º Mediante escrito de fecha 10 de agosto de 2022, la Directora General de la AEAT solicitó la incorporación al expediente de la contestación del Banco de (...) a un requerimiento de información que se le dirigió por la Inspectora Jefe del Equipo Central de Información.

10º El Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución el 21 de septiembre de 2022, ordenando la puesta de manifiesto del expediente a las partes y a los interesados, y emplazando a todos por término de un mes para presentación de alegaciones conclusivas.

11º Con fecha 18 de octubre de 2022, el Director Gerente de la HFN presentó su escrito de alegaciones, en el que se refirió a la contestación del Banco de (...) incorporada en fase de instrucción para afirmar al respecto que *“constituye una información de nula relevancia probatoria ya que se refiere a un periodo, el año 2018, en el que el obligado tributario había cambiado ya su domicilio fiscal de Navarra a La Rioja”.*

12º La Directora General de la AEAT presentó sus alegaciones finales con fecha 21 de octubre de 2022, dando por reproducidos los antecedentes y fundamentos de sus anteriores escritos y añadiendo, en relación con la información aportada por Banco de (...) en periodo de instrucción que *“en tres de las cuatro tarjetas bancarias en las que figura como titular el obligado tributario consta como domicilio el propuesto por la AEAT en La Rioja, mientras que en la cuarta consta el declarado en Navarra”* y que *“en una de las tres tarjetas... constan numerosas operaciones realizadas en La Rioja en el año 2018, cuestión indicativa de la continua presencia del obligado en territorio común”.*

Por otra parte, y acerca de las alegaciones de la HFN, rechaza la AEAT que sean más fiables las declaraciones recogidas en las diligencias efectuadas por la HFN, y comenta la relevancia en el caso de los artículos 9.2 del Convenio y 69 del Código Civil.

II. NORMAS APLICABLES

13º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) Las demás disposiciones de general aplicación.

G.G.G. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

G.G.G.1. Competencia de la Junta Arbitral y legitimación de las partes

14º Esta Junta Arbitral es competente para la tramitación y resolución del presente conflicto en virtud de lo dispuesto por los artículos 43 y 51 del Convenio, estando legitimadas la AEAT y la HFN para intervenir como partes en él.

GGG.2. Sobre el fondo del asunto

15º El examen de la cuestión que nos ocupa ha de comenzar por la constatación de que el interesado declaró como domicilio fiscal el de la gasolinera de CCC, sita en Navarra, donde está acreditado que no existe local o inmueble habitable por lo que es evidente que no es ese el lugar donde residió en los términos exigidos por el artículo 8 del Convenio. No obstante, de los elementos de prueba aportados al expediente resulta claramente que esa declaración se hizo a los solos efectos formales de recibir notificaciones y como punto de contacto personal del obligado tributario con sus proveedores y clientes y que, si residió en algún lugar de Navarra, ese lugar es la vivienda que poseía en HHH, localidad que se encuentra próxima a la citada gasolinera. Una apreciación prudente y razonable de los hechos lleva a interpretar que el interesado presentó sus declaraciones tributarias en Navarra porque es en la Comunidad Foral donde él tenía su residencia, que dicha residencia se localizaba en HHH y que la mención de la gasolinera de CCC, donde es palmario que no podía residir, se realizó simplemente a efectos formales de recibir notificaciones y comunicaciones. Partimos, por tanto, de la premisa que el contribuyente declaró como domicilio fiscal propio el de su vivienda de HHH.

16º A partir de aquí conviene recordar la doctrina de esta Junta Arbitral sobre la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, presunción que no significa en absoluto que haya de tenerse por cierto cualquier hecho declarado por el interesado por el mero hecho de haberlo declarado, sino que significa simplemente que, en principio y mientras no se aporten elementos para poner en duda las manifestaciones realizadas por un administrado en cumplimiento de una obligación legal, dichas manifestaciones están amparadas por un principio general de Derecho, deducido del reconocimiento constitucional de la dignidad humana, según el cual nadie es infractor *prima facie*, sino que toda persona cumple correctamente sus obligaciones legales mientras no se demuestre lo contrario.

Tal como venimos afirmando repetidamente en resoluciones precedentes, *“hay que partir de una recta y ponderada interpretación de la presunción de certeza de las declaraciones de los obligados tributarios, reconocida por los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. Rechazando interpretaciones extremas (que la declaración vincule a las administraciones en conflicto o, por el contrario, que se niegue a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios todo valor probatorio que no sea el de perjudicar a sus autores), y partiendo de la base de que se trata de una presunción iuris tantum que puede ser destruida mediante prueba en contrario, esta Junta Arbitral ha afirmado que «la Administración tributaria no está obligada a aceptar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, pero para oponerse a ellos ha de realizar alguna actividad probatoria que permita destruir la presunción de veracidad que debe reconocerse a los datos consignados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio. Esta presunción no es efecto meramente legal derivado de preceptos como el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que cita la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que tiene raíces más profundas asentadas sobre el principio de que no es lícito imputar al obligado tributario el incumplimiento de sus deberes sin pruebas o indicios que racionalmente permitan dudar del correcto cumplimiento de la ley (Res. JAN de 16 de noviembre de 2010, conflicto 030, número 8º)”. Por todas, véase nuestra resolución de fecha 13 de enero de 2012, recaída en el conflicto 33/2010, de donde están tomadas estas palabras.*

17º En el presente caso, apreciamos que las diligencias formalizadas y pruebas aportadas por los órganos de inspección de la AEAT ofrecen base suficiente para poner en tela de juicio y dudar de la veracidad del domicilio declarado por el interesado. Ciertamente, muchas de las pruebas acumuladas no son en absoluto concluyentes porque aparece claro que los inmuebles, cuentas bancarias, consumos de energía y agua, residencia no discutida de la cónyuge, inexistencia de local habitable en CCC, rendimientos de trabajo percibidos, contratos de suministro suscritos, utilización de los servicios sanitarios, son circunstancias que apuntan a la residencia del obligado tributario tanto en Navarra como en La Rioja. Pero hay otros que pueden suscitar dudas sobre el domicilio en Navarra.

18º Para dilucidar la cuestión controvertida, los instrumentos de convicción más

significativos son las declaraciones de terceros incorporadas al expediente.

En este orden nos encontramos con que en la diligencia extendida por agentes de la AEAT el día 28 de julio de 2019, la empleada declaró que *“la empresa DDD está en Logroño, que ellos son GGG”*. Nada significa esto en orden a fijar el domicilio del obligado tributario antes de 2018. Lo mismo puede decirse de la declaración de don (...), que trabajaba allí desde hacía año y medio y en ese tiempo todo se llevaba desde Logroño. Este es un hecho que nadie niega.

En cuanto a la visita a GGG, el testimonio es indirecto y escasamente convincente: la declarante, que era propietaria de la vivienda en ese momento, reproduce algo que imputa a una hija del contribuyente y a otros vecinos del inmueble.

Mayor consistencia tiene el testimonio de la hija del obligado tributario, doña JJJ que, el día 8 de julio de 2020, manifestó que *“su padre AAA ha vivido en BBB (La Rioja), primero en KKK (inmueble propiedad de los padres de EEE) y desde 2008 o 2009 y hasta su fallecimiento en BBB”*. Sin embargo, esto no contradice otros testimonios obrantes en el expediente que afirman que el señor AAA vivía la mayor parte del tiempo (los días laborales) en su domicilio de HHH (Navarra). Esto no es incompatible con vivir en BBB si, como afirman los familiares del difunto señor AAA, es ahí donde pasaba los fines de semana con su familia.

A estos indicios de residencia en La Rioja se enfrentan las declaraciones de doña (...), empleada de la gasolinera desde hace más de 20 años, según la cual, el obligado tributario, en los años anteriores a su enfermedad, se personaba de lunes a viernes en CCC, donde pasaba la semana laboral, residiendo en la vivienda que tenía en propiedad en HHH; así como de doña (...), habitante de la vivienda en el piso superior de la que fue del señor AAA, que confirma que en ese edificio residió este en los días laborables durante los años discutidos, añadiendo algún detalle adicional importante como el de que había una señora que hacía la limpieza del piso y la comida.

También parecen consistentes y verosímiles las declaraciones de la esposa del señor AAA, reproducidas *in extenso* en el precedente número 5º.

19º Por todo lo cual esta Junta Arbitral, tras valorar en su conjunto y conforme a criterios de recta razón y sana crítica las pruebas indiciarias aportadas por las partes, llega a la conclusión de que el domicilio fiscal del señor AAA se encontraba ubicado en Navarra en los años anteriores a su traslado a La Rioja en el año 2018, donde falleció.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido desestimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio de don AAA se encontraba en Navarra en los años a que se refiere la solicitud de la AEAT.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

RESOLUCIÓN DE 21 DE DICIEMBRE DE 2021. CONFLICTO 138/2021**Conflicto:** 138/2021**Promotor:** Director General AEAT**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** Determinación del domicilio fiscal de una comunidad de bienes**Fecha de la resolución:** 21 de diciembre de 2021.**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En sesión celebrada el 21 de diciembre de 2021, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por D. (...) (Presidente), D. (...) y D. (...) (Vocales) y D.ª (...) (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 138, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal, a partir del 3 de julio de 2015, de la comunidad de bienes (N.I.F. XXX) integrada por D.ª AAA y por D.ª BBB, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. (...):

I. ANTECEDENTES

1.-Mediante un escrito fechado el 31/01/2019, el Delegado Especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) propuso al Director-Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra (denominada actualmente Hacienda Foral de Navarra, por lo que, en adelante y con independencia del momento en el que se realizaran 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 la comunidad de bienes (N.I.F. XXX) integrada por D.ª AAA y por D.ª BBB (en adelante, la entidad), desde Navarra (CCC), a territorio común (DDD), con efectos desde el 03/07/2015.

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

2.-Mediante la Resolución nº 69/2020, de 30/03/2020, el Director-Gerente de la HFN rechazó la referida propuesta.

3.-Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 30/04/2020, el Director General de la AEAT promovió frente a la HFN el presente conflicto, que fundamentó en las siguientes alegaciones:

1ª.-La entidad, que carece de personalidad jurídica propia, está participada al 50% por D.ª AAA y D.ª BBB; se dio de alta el 03/07/2015 en el Censo de la HFN; y se domicilió fiscalmente en el inmueble identificado en CCC, en cuyo Ayuntamiento se dio de alta el 06/07/2015 en el Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad de "Alquiler de locales industriales y otros alquileres", señalando como fecha de inicio de la misma el 01/07/2015.

2ª.-La entidad afectó a dicha actividad diversos inmuebles, sitios en Barcelona, y, más concretamente, en el EEE, en el FFF y en el GGG, adquiridos todos ellos por herencia de sus padres, fallecidos en 2006 (la madre) y 2010 (el padre).

3ª.-Para el ejercicio de su actividad, la entidad no ha contado durante el periodo controvertido con medios personales ni materiales propios, pero, mediante un contrato de prestación de servicios suscrito el 01/08/2015, encomendó la gestión y administración de los arrendamientos a HHH, compañía esta que, por encargo del padre de las comuneras, venía gestionando dichos arrendamientos desde la segunda mitad de 2010.

4ª.-Las declaraciones tributarias de la entidad las ha venido presentando a la HFN el abogado de JJJ (Navarra) D. (...), quien presta también otros servicios a las comuneras.

5ª.-Conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1.c) del Convenio, los entes sin personalidad jurídica se entienden domiciliados fiscalmente en la Comunidad Foral “*cuando su gestión y dirección se efectúen en Navarra*”, pero, cuando con ese criterio sea imposible determinar su domicilio fiscal, “*se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado*”.

6ª.-Ni el Convenio, ni la Ley General Tributaria, ni el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), ni su Reglamento (aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio), especifican cómo identificar el lugar donde se efectúan la gestión y dirección de los entes sin personalidad jurídica, pero sí lo hacía el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que vinculaba dicho domicilio al lugar de la contratación, al de la llevanza de la contabilidad y al del domicilio fiscal de los administradores o gerentes.

7ª.-Tanto la doctrina de la Junta Arbitral del Convenio como la jurisprudencia del Tribunal Supremo, consideran que, pese a que el citado precepto está derogado, conserva su valor como elemento de interpretación.

8ª.-La aplicación a la entidad de los mencionados criterios conduce a las siguientes conclusiones:

i).-El lugar de contratación de la entidad es Barcelona, pues es allí donde tiene su domicilio la compañía HHH, que es quien gestiona los arrendamientos.

Y es allí también donde tienen su domicilio los arrendatarios y los proveedores de servicios bancarios, notariales, etc. y donde se ubican los inmuebles arrendados.

ii).-Aunque la entidad no está obligada a llevar contabilidad, y aunque su actividad no lo requiere, el control de los ingresos y gastos relacionados con los arrendamientos lo llevaba a cabo la ya citada compañía mercantil HHH.

iii).-Aunque la entidad carece de administradores propiamente dichos, la representación de la misma corresponde a las comuneras, D.ª AAA y D.ª BBB; y, aunque estas han declarado tener en JJJ (Navarra) su domicilio fiscal, penden ante la Junta Arbitral del Convenio sendos conflictos sobre ese extremo.

9ª.-Conforme a los referidos criterios, el domicilio fiscal de la entidad debe, por tanto, ubicarse en Barcelona.

10ª.-En el hipotético supuesto de que no se considerase posible determinar el domicilio fiscal de la entidad conforme a tales criterios, habría que determinarlo, en aplicación del punto de conexión residual establecido en el artículo 8.1.c) del Convenio, atendiendo al territorio donde radique el mayor valor del inmovilizado, por lo que, también en ese supuesto, habría que situar en Barcelona el domicilio fiscal de la entidad, ya que la totalidad de los inmuebles arrendados se ubican en esa ciudad.

4.-Por todo ello, en el referido escrito de 30/04/2020, la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, a partir del 03/07/2015, la entidad ha tenido su domicilio fiscal en territorio común, y, en concreto, en el DDD, 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 citado escrito de 30/04/2020, del que dio traslado 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 HFN se opuso a la referida pretensión de la AEAT mediante un escrito de su Director-Gerente que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 24/07/2020.

En dicho escrito, la HFN fundamentó su oposición en las siguientes alegaciones:

1ª.-La entidad es una comunidad de bienes que recae sobre un patrimonio inmobiliario de origen familiar adquirido por D.ª AAA y D.ª BBB mediante la aceptación de la herencia de su padre, D. KKK, que se formalizó en JJJ (Navarra) (ciudad en la que este tenía su domicilio) el 18/06/2015.

2ª.-Consta en la escritura de aceptación de dicha herencia que las hijas del Sr. KKK la adquirieron en proindiviso, por lo que, conforme a lo establecido en el artículo 392 del Código Civil, dicha adquisición dio lugar al nacimiento de una comunidad de bienes.

La entidad nació, por tanto, en JJJ (Navarra), no por voluntad de sus partícipes, sino en aplicación del citado precepto del Código Civil.

3ª.-Aunque, para determinar el domicilio fiscal de los entes sin personalidad jurídica, el artículo 8.1.c) del Convenio establece que hay que atender al lugar en el que se efectúe su gestión y dirección, ha de tenerse en cuenta que el nivel de intensidad exigido para la vinculación del domicilio de este tipo de entes a dicho lugar es menor que el exigido para los entes con personalidad jurídica, para los que el artículo 8.1.b) del Convenio exige la efectiva centralización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

4ª.-En la aplicación a la entidad de los criterios establecidos en el derogado artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, hay que tener en cuenta las siguientes particularidades:

i).-La sede de HHH, gestoría a la que la entidad encomendó las gestiones directamente relacionadas con los inmuebles arrendados, no puede considerarse como el lugar de contratación de aquella, ya que, por tratarse de una comunidad de bienes, carece de un lugar concreto de contratación y del personal necesario para ello.

El lugar más directamente relacionado con la contratación es JJJ (Navarra), ya que, según manifestaciones de las partícipes, las gestiones relativas a los inmuebles arrendados "*las realiza BBB desde JJJ (Navarra)*" y la gestión administrativa y fiscal de la comunidad la lleva el abogado D. (...) desde su despacho de JJJ (Navarra), en virtud del contrato suscrito a tal fin el 20/01/2016.

ii).-Aunque la AEAT reconoce que la entidad no está obligada a la llevanza de contabilidad, considera relevante que el seguimiento y la gestión de los ingresos y gastos vinculados a los arrendamientos se realiza en Barcelona.

Ahora bien, tratándose de una comunidad de bienes cuyo objeto es el arrendamiento de inmuebles, es evidente que ni se requiere de una oficina desde la que se realice la contratación general de la entidad, ni tampoco se requiere la llevanza formal de libros de contabilidad, ya que nada impide que las actuaciones de control y seguimiento de los arrendamientos las lleven a cabo los comuneros, bien directamente, bien mediante encargos a terceros, como el realizado por la entidad al citado abogado de JJJ (Navarra).

iii).-Desde su constitución, la entidad no ha tenido más partícipes que las dos hermanas AAA y BBB han tenido su domicilio fiscal en JJJ (Navarra) durante el periodo controvertido.

7.-Por todo ello, en el referido escrito de 24/07/2020, la HFN solicitó a esta Junta Arbitral la desestimación de la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

8.-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 24/07/2020; declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses; emplazó a las partes para que, en dicho plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones; y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

9.-El 17/09/2020 compareció en la Secretaría de esta Junta Arbitral, en nombre y representación de la entidad, D. (...) y, tras acreditar dicha representación, solicitó una copia del expediente que le fue entregada en ese mismo acto.

10.-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 la entidad formuló las alegaciones que estimó pertinentes en relación con el conflicto.

11.-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.

12.-Mediante un escrito fechado el 02/11/2020 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, el citado representante de la entidad formuló las alegaciones que estimó pertinentes en relación con el conflicto.

13.-Mediante un escrito que tuvo entrada 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 reiterar sus alegaciones iniciales, respondió a los argumentos expuestos por la HFN y por el representante de la entidad en los mencionados escritos de 24/07/2020 y 02/10/2020, respectivamente.

Por todo ello, la AEAT concluyó sus alegaciones finales solicitando a esta Junta Arbitral que declare que, a partir del 03/07/2015, la entidad no tuvo su domicilio fiscal en Navarra.

14.-El plazo de un mes señalado en la mencionada Resolución del Presidente de esta Junta Arbitral de 09/10/2020 finalizó sin que la HFN formulara alegaciones finales.

15.-Mediante un escrito fechado el 03/03/2021 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, el representante de la entidad en este procedimiento comunicó que el 22/02/2021 su representada había interpuesto en el Juzgado Decano de JJJ (Navarra) una querrela criminal contra el funcionario nº --- 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 la entidad 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.

16.-Mediante un escrito presentado el 06/05/2021, el representante de la entidad aportó al procedimiento una copia de Auto del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de JJJ (Navarra) 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".

II. NORMAS APLICABLES

17.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

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

19.-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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

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 03/07/2015, la comunidad de bienes (N.I.F. XXX) integrada por D.^a AAA y por D.^a BBB no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra.

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

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

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.

RESOLUCIÓN DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2021. CONFLICTO 142/2021**Conflicto:** 142/2021**Promotor:** Director General AEAT**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** Conflicto negativo sobre el domicilio de AAA**Fecha de la resolución:** 16 de noviembre de 2021.**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En Pamplona, a 16 de noviembre de 2021 la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales), y doña (...) (Secretaria), en el conflicto negativo de competencias número 142/2021, planteado por la Administración General del Estado en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal de la entidad AAA (NIF XXX), adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente el presidente, don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1. Interposición del conflicto**

1º El día 15 de enero de 2021 se presentó en el Registro General Electrónico de Gobierno de Navarra, destinado a esta Junta Arbitral, un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia suscitada con la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN), en relación con el domicilio fiscal de la entidad AAA (NIF XXX), solicitando una declaración de que dicho domicilio ha estado ubicado en Navarra desde el 19 de noviembre de 2014.

2º A tal efecto manifiesta que AAA se constituyó el 16 de octubre de 2014 en Barcelona, siendo su objeto social el transporte de mercancías por carretera. El 18 de noviembre, presentó declaración censal modificando sus datos identificativos, y el día 19 escribió el traslado de su domicilio social a Teruel.

Cuatro años más tarde, el 15/01/2019, comunicó a la AEAT el traslado de su domicilio a la calle BBB (Navarra), con efectos desde 1 de enero de 2019.

3º En el apartado segundo de sus antecedentes de hecho, la AEAT dice literalmente lo siguiente:

“De 2014 a 2018, AAA presentó ante la Administración del Estado declaraciones del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), de Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), así como declaraciones informativas modelos 347, 349 y 340.

En la declaración anual del IVA del 2015, modelo 390, consignó que su volumen de operaciones fue, en dicho ejercicio, de 33.154,10 €. Tributó exclusivamente ante la Administración del Estado por el IVA y por el IS, en este ejercicio y hasta 2018, período a partir del cual, al trasladar su domicilio fiscal a Navarra, pasó a tributar ante la HFN.

El volumen de operaciones de los ejercicios 2015 a 2018 fue:

EJERCICIOS	VOLUMEN DE OPERACIONES
2015	33.154,10 €
2016	1.276.174,14 €
2017	1.236.729,88 €

2018	1. 589.587,46 €
------	-----------------

La sociedad presentó en la AEAT veintiséis solicitudes de devolución en concepto de IVA, referidas a los ejercicios 2015 al 2018, de las cuales veinticuatro se pagaron en el plazo legalmente establecido (a tenor de lo establecido en el artículo 115 de la Ley 37/1992, del IVA), en la cuenta ---25, (abierta en Navarra); en la misma consta que el domicilio del obligado es CCC (Navarra).

Las solicitudes correspondientes al 4T/2016 y al 12/2017 fueron objeto de comprobación limitada por los órganos de gestión y de investigación y comprobación por los órganos de inspección.

Solo abre una cuenta en una sucursal de Teruel, ----02, el 18/07/2018 (tres meses antes de acordar su cambio de domicilio a Navarra) y en la misma también consta que el domicilio del obligado es CCC (Navarra).

En 2015 declara, en modelo 347, entregas de bienes y prestaciones de servicios a DDD por importe de 12.395,05 € y a EEE por importe de 21.853,87 €. En los ejercicios 2015 a 2018, DDD y EEE representan una parte muy importante de su actividad según los datos del modelo 347. Así, en 2016 declara importantes operaciones comerciales con EEE y con FFF.

Los partícipes actuales de la sociedad son D. GGG (NIF XXX), Dña. HHH (NIF YYY) y D. JJJ (NIF ZZZ). Los tres tienen su domicilio fiscal en Navarra.

En 2015, D. JJJ percibió rendimientos de trabajo de EEE, según información procedente de la HFN. Y también constan imputaciones, por servicios recibidos e importes elevados, de EEE a KKK en los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

KKK se constituyó el 27/08/2014 y obtuvo el NIF definitivo el 18/09/2014, estableciendo y declarando su domicilio social y fiscal en LLL (Navarra) esto es, su domicilio fiscal coincide con la dirección del domicilio fiscal de Dña. HHH (partícipe de la misma y de AAA) y D. MMM.

En diferentes declaraciones informativas y ejercicios se designa como persona de contacto a D. GGG (modelo 190, ejercicios 2016, 2017 y 2018; modelo 347, ejercicios 2015, 2016 y 2017; modelo 349, ejercicios 2015 y 2018).

Las declaraciones del IS de la entidad de los ejercicios 2014 a 2017, las presentó, como colaborador, (...) con domicilio fiscal en Pamplona, y en ellas se identifica a D. GGG como representante de la entidad.

Entre los trabajadores por cuenta ajena declarados en la AEAT, modelo 190, ejercicios 2015 a 2018, por AAA se encuentran D. GGG y Dña. OOO, por los importes de rendimientos de trabajo -clave A- que se detallan:

	GGG	OOO
2015	5.862,69 €	489,14 €
2016	35.667,12 €	5.386,10 €
2017	35.433,00 €	5.985,23 €
2018	35.433,00 €	7.850,53 €

Y también, en 2018, D. PPP, por importe de 6.640,68 €, con domicilio fiscal en el municipio de LLL (Navarra).

La mayoría de los trabajadores consignados en sus declaraciones informativas, modelo 190, tienen su domicilio fiscal en Navarra.

En 2019, AAA no presenta declaración ni autoliquidaciones de retenciones a cuenta de IRPF en la AEAT, pero constan datos de imputaciones de rendimientos de trabajo y retenciones procedentes de la HFN, que corresponden a perceptores con domicilio fiscal en territorio común, entre los que se encuentra Dña. OOO con percepciones de trabajo por importe de 1.309,32 €, cuyas retenciones no se ingresaron en la Administración del Estado.

Dña. OOO inició su relación laboral con la entidad en fecha 14/12/2015, según consta en su contrato de trabajo, para prestar sus servicios como “directores de recursos humanos” en el centro de trabajo ubicado en la “(..), TERUEL”, con jornada de trabajo ordinaria de 2 horas al día, de lunes a viernes de 10:00 a 12:00 horas.

El contrato se acordó en el marco del Convenio Colectivo de Transporte de mercancías por carretera de la provincia de Teruel.

De 2015 a 2019 constan imputaciones de trabajo a la Sra. OOO de AAA, así como de otras entidades. En esos ejercicios también cotizó por el régimen de autónomos de la Seguridad Social.”

De esta desordenada y confusa relación de hechos, deducimos como antecedentes relevantes que constan en las bases de datos de la AEAT los siguientes:

1.- AAA ha presentado sus declaraciones y tributado ante la AEAT durante los años 2015 a 2018, ambos inclusive. En 2019 ha trasladado su domicilio a Navarra. Actualmente son partícipes de la sociedad don GGG, doña HHH y don JJJ.

2.- Entre 2015 y 2018 ha presentado veintiséis declaraciones de IVA con resultado a devolver.

3.- Dichas declaraciones han sido presentadas “como colaborador” (suponemos que como representante) por una consultoría ubicada en Navarra (...), “en las que se identifica a don GGG como representante de la entidad” (hay que pensar que la entidad es AAA).

4.- Entre 2015 y 2018, AAA ha satisfecho rendimientos de trabajo personal a las siguientes personas:

- Entre 2015 y 2018:
 - A don GGG (suponemos que debe de ser el mismo don GGG que se designa como “representante de la entidad”, según hemos dicho en el punto 3.
 - A doña OOO, domiciliada en territorio común, parece ser que en Teruel, donde presta sus servicios como directora de recursos humanos en el centro de trabajo que AAA tiene en dicha provincia.
- En 2018: a don PPP, con domicilio en LLL (Navarra).

5.- En esos mismos años de 2015 a 2018, AAA ha tenido como cliente importante a EEE. Esta sociedad ha imputado (se supone que ha satisfecho) rendimientos de trabajo en 2015 a don JJJ, y “*también constan imputaciones por servicios recibidos e importes elevados a KKK*” en los años 2014, 2015 y 2016. Esta última sociedad tiene domicilio social y fiscal en LLL (Navarra), en el mismo inmueble donde lo tienen doña HHH (partícipe de AAA y de KKK) y don MMM que, por sus apellidos, parece ser hermano del ya citado don GGG.

4º En el antecedente de hecho tercero se afirma que la AEAT ha realizado actuaciones de comprobación de los datos consignados en las declaraciones censales presentadas por AAA en 2016, con los resultados que resumimos a continuación:

1.- El 17 de octubre de 2016 un agente tributario se personó en el domicilio fiscal declarado por AAA (calle ...Teruel) donde “una persona de otro despacho” (sic) manifiesta que en el de AAA “aparecen los propietarios cada 10 o 15 días aproximadamente”.

2.- El mismo agente tributario constata dos días más tarde que en dicho domicilio no se encontraba nadie y estaba cerrado.

3.- El 3 de noviembre de 2016 compareció en la oficina de la inspección doña OOO a la que se comunicó el inicio de actuaciones, requiriéndole determinada documentación, que fue entregada a la AEAT en dos envíos efectuados por medios telemáticos los días 11 y 17 de noviembre de 2016.

En la comparecencia, la señora OOO declaró que:

“En la oficina de Teruel se tramita todo lo relacionado con el personal contratado por la empresa y la recepción de facturas, las cuales se remiten a la asesoría.

La contabilidad de la empresa y la presentación de impuestos la realiza (...), asesoría de Pamplona.

El administrador D. GGG se encarga de la logística y tráfico de camiones”.

4.- El mismo día 3 de noviembre de 2016 se formalizó diligencia en el citado domicilio fiscal de Teruel y “se constató” (sic) que:

- *“En dicho domicilio no se realiza la gestión administrativa ni la dirección de los negocios de la entidad.*
- *La persona responsable o empleada de esa sociedad que realiza dicha gestión es GGG.*
- *Los únicos elementos de inmovilizado que se encuentran en dicho domicilio corresponden a mobiliario, no encontrándose en el mismo, por ejemplo, equipos informáticos.*
- *No existen en el exterior del domicilio rótulos, marcas o carteles de la entidad.*
- *El local tiene 10 metros cuadrados, aproximadamente, y lo ocupa la empresa en régimen de alquiler.*
- *El obligado tributario no tiene en dicho domicilio líneas telefónicas o fax propias.*
- *No se encuentran en dicho domicilio los libros registros obligatorios a efectos del IVA.”*

Esta sedicente diligencia es un atípico documento de tres páginas en el que el funcionario que interviene no identifica y ni siquiera menciona a la persona con la que se entendió su actuación. Figura al pie, a modo de firma del “interesado” un garabato ilegible y un sello con la razón social, número de identificación fiscal y domicilio de AAA. Las supuestas declaraciones del interesado son respuestas a un test preconfigurado en el que se marcan con una equis las casillas correspondientes (sí, no, no sabe, no contesta).

5º En el mismo antecedente de hecho tercero se dice que también se practicaron actuaciones de comprobación de la declaración de IVA del mes de diciembre de 2017, que se documentaron en acta de conformidad de 10 de junio de 2020. El procedimiento concluyó con la devolución del IVA solicitado por la interesada: 11.353,98 €, con los correspondientes intereses de de-mora.

6º En el ordinal cuarto de los antecedentes de hecho, se refiere la AEAT a sendos informes emitidos por las Dependencias Regionales de Inspección de las Delegaciones Especiales de la AEAT de Aragón y Navarra, de fechas 30 de abril de 2019 y 10 de febrero de 2020, cuyos antecedentes de hecho y fundamentos da por reproducidos, y destaca en su escrito los siguientes extremos que considera relevantes:

A) Relativos a la constitución, domicilio, participaciones, y administración de la sociedad

1.- AAA se constituyó el 16 de octubre de 2014 en Barcelona y su objeto es el “transporte de mercancías por carretera”.

2.- El 19 de noviembre de 2014 don MMM y don GGG, con domicilio fiscal en Navarra, compraron la totalidad de las participaciones, nombraron administrador único a don GGG y trasladaron el domicilio social a Teruel.

3.- El 16 de octubre de 2015, en Junta General celebrada en Pamplona, “se acuerda el cambio del domicilio social a la c/ ..., Teruel, que se escritura en notaría de Pamplona; así como la compraventa de participaciones”.

4.- El día 25 de febrero de 2016 se otorga escritura de compraventa de participaciones sociales ante notario de Navarra y, en su virtud, resultan socios:

- don JJJ, con 33.287 participaciones,
- doña HHH, con 30.787 participaciones,
- y don GGG, con 20.926 participaciones.

5.- El mismo día 25 de febrero de 2016, se celebra Junta General en el domicilio social (declarado en Teruel) y se escritura ante notario de Pamplona. En ella se acuerda un aumento

de capital que es suscrito por la señora HHH y el señor JJJ, el cual, domiciliado en BBB (Navarra), es nombrado administrador único.

6.- El 19 de mayo de 2016, se otorga escritura de poder a favor de D. GGG, también ante el mismo notario de Pamplona.

7.- El 6 y 7 de marzo de 2018 se visitó el domicilio declarado en Teruel, donde no se encontró a nadie y se dejó aviso de notificación que no fue atendido.

8.- El 20 de marzo se notificó el inicio de actuaciones en el buzón electrónico y ello permitió la visita al citado domicilio el día 27 de abril de 2018, con la presencia de doña OOO. Se comprobó que el local tenía unos 10 metros cuadrados, varios muebles, dos ordenadores portátiles, una impresora, teléfono y una estantería con archivadores. La señora OOO declaró que llevaba la administración trabajando 10 horas semanales en horario libre y sin atención al público.

9.- El 31 de octubre de 2018 se eleva a escritura pública en Pamplona el acuerdo de la Junta General Universal de socios, de fecha 26 de octubre de 2018, de trasladar el domicilio social a la BBB (Navarra).

10.- El 15/01/2019, la entidad presenta declaración censal comunicando el cambio de domicilio social y fiscal a BBB (Navarra).

11.- En 2017, AAA tenía 27 trabajadores, de los que 16 tenían su domicilio fiscal en Navarra. Solo doña OOO lo tenía en Teruel. En 2018, de 38 trabajadores 21 estaban domiciliados en Navarra, y solo la señora OOO en Teruel.

12.- En 2017 solo tenía una cuenta bancaria, abierta en una sucursal de (...) (Navarra), y en ella figuraba como domicilio de AAA el de CCC (Navarra).

13.- En las 498 facturas registradas en 2017 se observa:

- En 59 facturas recibidas emitidas por dos empresas radicadas en Francia aparece CCC (Navarra) como domicilio de AAA.
- En 34 facturas emitidas se consigna CCC como domicilio de la entidad.
- 65 facturas de correos y una de la empresa “...” acreditan que la dirección desde la que se envían las cartas certificadas a su principal cliente en Francia, es la de Pamplona.
- Hay 13 facturas de “..Asesores” y 3 de “...Consultores”, con domicilio en Navarra.
- En 90 facturas figura la estación de servicio en la que se suministra gasoil a los camiones de la empresa o los talleres de reparación y mantenimiento de los camiones, todos con domicilio en Navarra.

14.- Otros documentos:

- La I.T.V. de los camiones se realiza por “...,” que, según los anagramas de las facturas, solo dispone de ese tipo de estaciones en Navarra.
- Los 4 contratos de subarrendamiento de vehículos, de fecha 18/10/2016, suscritos por AAA con la entidad “... S.L.”, están firmados por don GGG, en calidad de administrador, y se acuerda que los camiones se entregarán en “...S.A., en (Navarra).

15.- Los administradores de la sociedad siempre han tenido su domicilio en Navarra.

16.- No consta que AAA sea propietaria de inmovilizado material alguno.

7º Como conclusión de todo lo expuesto y al amparo del artículo 8.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y de la jurisprudencia consolidada sobre el tema (SSTS de 4 de febrero de 2010 y de 12 de febrero de 2019), entiende la AEAT que el domicilio de AAA ha estado ubicado en Navarra desde el 19 de noviembre de 2014 hasta 31 de diciembre de 2018, por lo que termina solicitando que así se declare por esta Junta Arbitral.

I.2. Admisión del conflicto a trámite y alegaciones de la Hacienda Foral de Navarra

8º El día 20 de enero de 2021, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto y ordenó que la correspondiente resolución se notificara a la HFN, con entrega del

escrito y documentos presentados por la AEAT, y que se la emplazara por un mes para formular las alegaciones que estimase convenientes a su derecho.

9º Con fecha 22 de marzo de 2021, el Director Gerente de la HFN formuló escrito de comparecencia y alegaciones en este conflicto y, tras aceptar la mayoría de los hechos reproducidos por la AEAT, pone de relieve que en el citado informe de la Dependencia Regional de Inspección de Navarra constan otras circunstancias relevantes, silenciadas por la AEAT en su escrito. Se refiere, en concreto, a la visita girada por esta Inspección Regional, el día 27 de junio de 2019, al domicilio declarado de calle BBB (Navarra). En la diligencia instruida al efecto se hizo contar que *“en el directorio de la fachada no consta el nombre de la empresa, que sí figura en el buzón. En la pared, al lado de la puerta de la oficina hay una pequeña placa metálica, con el número de la oficina, el --0, y un cartel en papel o cartón con el nombre y logo de la empresa. Nadie contesta. Una trabajadora que sale de la oficina --8 enfrente de la de AAA explica que nunca ha coincidido con nadie de esa empresa y que no se ve movimiento de trabajadores o clientes. En las oficinas del número --1, al lado de la empresa, explican que no les suena el nombre de la empresa ni han visto nunca a nadie”*.

Dice, además, la HFN que *“la falta de actividad y movimiento de trabajadores y clientes en la dirección del domicilio fiscal la explica el informe argumentando que «para el desarrollo de la actividad empresarial de la sociedad no es imprescindible la existencia de un espacio físico ad hoc, y ello también es debido a las especiales características de dicha actividad, como son la existencia de un único cliente mayoritario y la naturaleza de la prestación de servicios realizada, el transporte de mercancías por carretera con carácter internacional principalmente. A juicio de esta Inspección, la gestión administrativa y dirección de los negocios de la sociedad ha sido desarrollada directamente por los representantes de la misma, principalmente por D. GGG, ya en calidad de administrador en un primer momento, ya en calidad de apoderado en un momento posterior»”*.

10º Por otra parte, se basa la HFN en un informe elaborado por su propio Servicio de Inspección, de fecha 16 de octubre de 2019, en el que se relacionan las actuaciones llevadas a cabo en orden a comprobar el domicilio fiscal del obligado tributario y, de ellas se desprende que, desde 2019, AAA figura de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, con domicilio de actividad en Navarra y, desde entonces, presenta ante la Comunidad Foral sus declaraciones tributarias. No aparece como titular de ningún inmueble en Navarra y en 2019 figura como titular de un contrato de suministro de electricidad en la oficina de (Navarra). Además, dispone de tres códigos de cuenta de cotización a la Seguridad Social, dos de los cuales expresan que el domicilio de la actividad se encuentra en Teruel y uno en Navarra.

El administrador único de AAA compareció el 1 de octubre de 2020 ante el Servicio de Inspección de la HFN y declaró que:

1.- La labor administrativa necesaria para la realización efectiva de la actividad de transporte internacional de mercancías durante los años 2014 a 2018 se realizaba desde la oficina de Teruel, donde se encontraba domiciliada la empleada doña OOO que, como experta conocedora del sector, realizaba las siguientes funciones en el marco de su relación laboral:

- Emisión de las facturas emitidas por la empresa.
- Relación con bancos y clientes a la hora de formalizar contratos o actos de carácter mercantil o financiero.
- Ordenación y archivo de documentación de la empresa (facturas emitidas y recibidas, boletines de cotización de la Seguridad Social...) en los archivadores existentes en el local de Teruel.
- Gestión administrativa ordinaria del personal (altas y bajas en la Seguridad Social, nóminas).
- Recopilación periódica de datos fiscalmente relevantes ante las autoridades fiscales españolas a efectos de remitir tal información a la asesoría fiscal (...) que les confecciona las declaraciones tributarias en función de dicha información recibida.
- Recopilación periódica de facturas de entregas de bienes o utilización de autopistas de peaje localizadas en Francia a efectos de remitir tal información a la asesoría francesa (...) para solicitar la devolución de la TVA (equivalente al Impuesto sobre el Valor Añadido español).

Para acreditar lo declarado, el compareciente aportó por el obligado la siguiente documentación:

- Contrato de trabajo indefinido a tiempo parcial de fecha 1 de diciembre de 2015 con efectos desde 15 de diciembre de 2015 de doña OOO para realizar las funciones de director del centro de trabajo sito en Teruel.

- Factura de un notario de Teruel por su intervención en una póliza de factoring formalizada en el año 2017 por AAA.

- Comunicaciones escritas entre la directora del centro de Teruel y otros interlocutores (Inspección AEAT Teruel, ... Asesores, Seguridad Social, Asesoría ...).

- Facturas emitidas y recibidas con la mercantil EEE o la vinculada FFF, las cuales son empresas a las que se alquilaban los camiones y que tenían la condición tanto de proveedor como de cliente.

- Facturas recibidas de la asesoría francesa ... a la que AAA remitía las facturas obtenidas en el transporte de mercancías por Francia desde el local de Teruel, donde se recopilaban y archivaban.

- Facturas recibidas de asesoría/gestoría ... ubicada en Teruel que desarrollaba los trámites que doña OOO les solicitaba. En ellas se puede observar la diversidad de funciones y de instituciones ante las que se desarrollaban.

A modo de conclusión, el administrador único del obligado tributario manifestó en su comparecencia lo siguiente:

“La dirección y administración efectiva del negocio (transporte de mercancías por carretera teniendo su ruta principal entre Algeciras-Francia y con la particularidad de que sus clientes son franceses), entendido en cuanto a llevanza de la contabilidad, emisión de facturas y archivo de las mismas durante los años 2014 a 2018, se realiza desde el domicilio de Teruel. En su opinión, y dado que los problemas financieros que le provocaban las paralizaciones del IVA y que en la inspección que tuvo frente a la AEAT correspondiente a un año concreto, no se encontró atisbo de fraude, les forzaron desde la AEAT a trasladarse a Navarra en enero de 2019.”

11º A la vista de lo expuesto, entiende la HFN que el domicilio fiscal de AAA no ha radicado en Navarra en los años anteriores a 2019, por lo que concluye solicitando a esta Junta Arbitral la desestimación de la pretensión de la AEAT.

I.3. Instrucción y alegaciones finales

12º Transcurrido el periodo de instrucción sin que se hubiera aportado ningún elemento probatorio nuevo, el Presidente de la Junta Arbitral emplazó a las partes e interesados para formular alegaciones finales.

La HFN se ratificó en sus argumentos y pretensiones en escrito de 7 de junio de 2021. Por su parte, la AEAT presentó alegaciones el 1 de julio de 2021 en las que, además de advertir del cambio de nombre de AAA, que ha pasado a ser QQQ, efectúa un detenido comentario de las alegaciones de la HFN y de los elementos de convicción obrantes en el procedimiento. Seguiremos, no obstante, refiriéndonos al interesado con las siglas AAA.

II. NORMAS APLICABLES

13º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (CEEN), aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por Ley 14/2015, de 24 de junio.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral (RJA), aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y admisibilidad del conflicto

14º De acuerdo con el artículo 51.1.c) del CEEN, corresponde a la Junta Arbitral resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes. El conflicto ha sido interpuesto por la AEAT respetando los plazos, trámites y formalidades establecidos en el RJA.

III.2. Determinación del domicilio de EEE

15º La localización del domicilio de las personas jurídicas, como punto de conexión de los tributos que corresponden a la Comunidad Foral de Navarra, está contemplada por el artículo 8.1.b) del CEEN, del siguiente tenor:

“1. A los efectos de este convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

(...) b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado (...).”

En definitiva, el domicilio fiscal de AAA ha de entenderse ubicado en el lugar donde se encuentre “efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios”.

16º Coinciden las partes y es doctrina repetidamente aplicada por esta Junta Arbitral que dicho precepto debe ser interpretado de acuerdo con los criterios aceptados por la jurisprudencia suprema, la cual dictamina que, a falta de mayor especificación de la legislación vigente, se deben entender subsistentes los establecidos por el ya derogado artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, los cuales conservan el peso específico de su significado, a tenor de lo establecido en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (“en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”).

Decía el citado artículo 22:

“Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que, en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.”

17º La controversia se ha producido porque, partiendo de las mismas premisas normativas, las partes llegan a conclusiones diferentes, según el mayor o menor valor indiciario que cada una de ellas otorga a los numerosos elementos de hecho que se han incorporado al expediente y que han sido extensamente reflejados en el relato de antecedentes efectuado en las páginas precedentes.

Como hemos dicho repetidamente en resoluciones anteriores, 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.

18º En el presente caso, el mayor esfuerzo probatorio ha sido realizado por la AEAT. Por su parte, la HFN se ha limitado a comentar las pruebas aportadas por la AEAT, añadiendo únicamente una declaración formalizada por el administrador de AAA en comparecencia ante su Servicio de Inspección, de la que se desprende que algunas labores de carácter administrativo se desarrollaban en el domicilio declarado de Teruel. Concretamente, menciona

la labor administrativa para realizar el transporte internacional de mercancías, emisión de facturas, relación con bancos y clientes para formalizar actos y contratos, archivo de la documentación (facturas emitidas y recibidas, boletines de cotización de la Seguridad Social), nóminas de personal y altas y bajas en la Seguridad Social, recopilación de datos para enviar a la asesoría fiscal ubicada en Navarra para confección de declaraciones tributarias, recopilación de facturas para solicitar devolución de la TVA francesa. Para sustentar su declaración, el administrador aportó el contrato de trabajo de doña OOO "para realizar las funciones de director del centro de trabajo sito en Teruel", una factura de un notario de Teruel por intervención de una póliza de factoring, comunicaciones escritas de la directora del centro de Teruel, varias facturas cruzadas con la sociedad "EEE", a la que se alquilaban camiones, facturas de la sociedad francesas, y facturas de la gestoría "... de Teruel.

De todo ello se deduce que la oficina de Teruel fue un centro en el que se desarrollaron algunas actividades administrativas (principalmente las de gestión de personal), pero de lo expuesto no puede inferirse que esté fuera la oficina o dependencia donde se verificaba normalmente la contratación general de la entidad. También pudo ser lugar de recopilación de facturas y documentos fiscalmente relevantes, pero *"tal información se remitía a la asesoría fiscal"* ubicada en Navarra, expresión ambigua de la que puede deducirse que era esta asesoría fiscal la que confeccionaba los documentos contables, por más que de la también ambigua declaración del administrador de la sociedad diga que *"la dirección y administración efectiva del negocio..., entendido en cuanto a llevanza de la contabilidad, emisión de facturas y archivo de las mismas durante los años 2014 a 2018, se realiza desde el domicilio de Teruel"*. A la luz de las demás pruebas aportadas por la AEAT, no parece cierto que todas las facturas se emitieran y archivaran en Teruel, por lo que la *"llevanza de contabilidad"* a que se refiere el declarante no significa que fuese esa la ciudad en la que, usando las palabras del Tribunal Supremo, *"se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales"*. Abunda en esta conclusión el hecho de que los instrumentos de trabajo existentes en la oficina de Teruel no fuesen los que cabe pensar que utilice una empresa que factura más de un millón de euros. Es especialmente llamativa la ausencia de equipos informáticos, pues solo había un ordenador portátil el día que se personó en dicha oficina la AEAT.

Tampoco es convincente la afirmación del administrador de que en Teruel estuviese ubicada la dirección y administración efectiva del negocio. El hecho de que los administradores de la sociedad hayan residido siempre en Navarra y que las funciones encomendadas a la señora OOO fuesen las de dirección de personal conducen a concluir, como hace la AEAT en su escrito de alegaciones finales, que Teruel era simplemente un centro de gestión de personal.

Así pues, el último de los indicios que el Tribunal Supremo admite como relevantes para determinar el domicilio social (*"dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales"*) también abona la tesis de que el domicilio social de AAA siempre ha estado ubicado en Navarra.

Todo ello, deducido y sumado a los numerosos indicios aportados por la AEAT, permite afirmar a esta Junta Arbitral que la valoración conjunta de la prueba practicada conduce inexorablemente a la conclusión de que el domicilio fiscal de AAA ha estado ubicado en Navarra desde el 19 de noviembre de 2014.

IV. ACUERDO

Esta Junta Arbitral, estimando la pretensión deducida por la AEAT frente a la HFN, declara que el domicilio fiscal de la entidad AAA, (hoy QQQ) ha estado situado en Navarra desde 19 de noviembre de 2014.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

RESOLUCIÓN DE 4 DE OCTUBRE DE 2021. CONFLICTO 139/2020**Conflicto:** 139/2020**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** Determinación del domicilio fiscal de una persona física.**Fecha de la resolución:** 4 de octubre de 2021.**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En sesión celebrada el 4 de octubre de 2021, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por D. (...) (Presidente), D. (...) y D. (...) (Vocales) y D.^a (...) (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 139, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de D.^a AAA (N.I.F. XXX) a partir del 1 de enero de 2014, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. (...):

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 16/01/2019, pusieron de manifiesto los siguientes hechos relativos al domicilio fiscal de D.^a AAA:

1º.-En febrero de 2015, la AEAT inició actuaciones de inspección frente a AAA, frente a su hermana BBB (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. CCC, fallecido el 07/02/2010.

2º.-Tras el inicio de dichas actuaciones inspectoras, AAA 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, AAA estaba empadronada, junto con su esposo DDD, en la vivienda sita EEE de Barcelona; que el 05/03/2018 se empadronó en FFF (Navarra), en la vivienda señalada con la letra GGG; que, en la Base de Datos Consolidada de la Administración, dicha vivienda de FFF (Navarra) figura como domicilio fiscal de AAA desde el 09/08/2016; y que, hasta esa fecha, como domicilio fiscal de AAA figuraba una vivienda sita en HHH de Barcelona.

4º.-Que, junto con su hermana BBB, AAA es arrendataria de la mencionada vivienda de FFF (Navarra) 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.

5º.-Que las facturas de agua, energía eléctrica y gas de la referida vivienda de FFF (Navarra) 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.

6º.-Que, desde 2002, AAA fue titular del automóvil marca JJJ 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 vin-culada a la mencionada vivienda de FFF (Navarra) fue excluida del contrato de arrendamiento de esta.

7º.-Que, entre 2015 y 2017, AAA ostentó la representación legal de la entidad KKK (CIF YYY), domiciliada en el LLL de Barcelona.

8º.-Que la mayor parte de las cuentas bancarias en las que AAA figura como titular o autori-zada 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 me-diante cheques, etc.) son más numerosas que las realizadas en las cuatro cuentas abiertas en ofi-cinas bancarias sitas en FFF (Navarra), que, fundamentalmente, registran pagos por tributos a la HFN y los vinculados al arrendamiento de la vivienda GGG; y que incluso los cargos realizados en una de esas cuentas de FFF (Navarra) por operaciones con tarjetas de crédito y débito derivan en su totalidad de adquisiciones realizadas en comercios de Barcelona.

9º.-Que el 28/11/2014 un agente de la AEAT intentó notificar a AAA el inicio de actuaciones en la vivienda HHH de Barcelona, pero, por no encontrarse en ese momento en ella AAA, el acuse de recibo de la notificación fue firmado por un familiar residente en la misma; y que posteriores in- tentos de notificación en la referida vivienda y en otros inmuebles de su propiedad, sitos en Barce-lona, resultaron fallidos.

10º.-Que los intentos de notificación a AAA en la vivienda GGG de FFF (Navarra) 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 obligada tributaria; que algunos vecinos del edificio manifesta- ron a los actuarios que no la conocían y que otro vecino afirmó que en la mencionada vivienda vi- vían “unas señoras mayores” que “pasan largas temporadas fuera”; y que en ninguna de las 14 vi- sitas realizadas a dicha vivienda por agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera se encontraba en ella la obligada tributaria.

11º.-Que AAA 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 Na- varra; que desde el 01/07/1998 figura como asegurada en una póliza de seguro de asistencia sani- taria suscrita por su entonces cónyuge con la compañía (...); y que todas las asistencias médicas amparadas por dicha póliza las recibió en Barcelona.

12º.-Que, pese a que, según Padrón Municipal de FFF (Navarra), AAA residía en esta ciudad desde el 05/03/2008, en las escrituras públicas de 02/12/2018, que formalizaron la adquisición por AAA, mediante compraventa y donación, de las acciones de una compañía mercantil que le trans- mitió su hasta entonces esposo D. DDD figura como domicilio de AAA la casa LLL de Barcelona, mientras que, en la que otorgó ese mismo día para protocolizar el convenio regulador de su divor- cio, figura como domicilio dicha vivienda de Barcelona, aunque en el convenio se atribuye esta al Sr. DDD y se estipula que AAA “trasladará” su domicilio a la vivienda GGG de FFF (Navarra).

2.-A la vista de los referidos informes de las citadas Dependencias Regionales de Inspec- ción, 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 AAA, desde la mencionada vivienda GGG de FFF (Nava- rra) a la ya señalada de la LLL 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 AAA formulada por la AEAT.

4.-Mediante un escrito fechado el 30/04/2020, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Jun- ta Arbitral ese mismo día, el Director General de la AEAT promovió conflicto de competencias fren- te a la HFN para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con el domicilio fiscal de AAA.

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, AAA no había permanecido en territorio navarro el mayor número de días de los correspondientes periodos impositivos; y que resulta llamativo que la obligada tributaria, su hermana y su padre trasladaran su residencia habitual a una ciudad como FFF (Navarra) 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 situadas 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 AAA, 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, AAA 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, AAA tuvo su domicilio fiscal en la mencionada vivienda de la LLL 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 FFF (Navarra) no acreditan que la obligada tributaria 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 obligada tributaria 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 AAA no tiene obligaciones laborales o familiares que le obliguen a permanecer en FFF (Navarra) 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 obligada tributaria a partir del 01/01/2014. Y es un hecho admitido por ambas Administraciones que, antes de trasladar su residencia a FFF (Navarra), la obligada tributaria 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 FFF (Navarra), localidad esta 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 AAA 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 FFF (Navarra), resultaron infructuosos.

Y, a tal fin, son también irrelevantes las notificaciones dirigidas a la vivienda de FFF (Navarra) 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 obligada tributaria en dicha vivienda.

El que, en las visitas que agentes de la AEAT o del Servicio de Vigilancia Aduanera realizaron a la vivienda de FFF (Navarra), la obligada tributaria 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 AAA, tampoco es determinante que algunos vecinos del edificio interrogados por los actuarios de la AEAT manifestaran no conocer a la obligada tributaria, 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 AAA, 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 obligada tributaria con anterioridad.

5ª.-El que la AEAT considere llamativo que la obligada tributaria, su hermana y su padre trasladaran su residencia habitual a una ciudad como FFF (Navarra) 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 obligada tributaria 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 obligada tributaria 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. (...).

8.-El 17/09/2020 compareció en la Secretaría de esta Junta Arbitral, en nombre y representación de AAA, D. (...) 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 AAA 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 AAA 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 obligada tributaria no había permanecido en Navarra el mayor número de días de los períodos impositivos transcurridos desde la citada fecha. Subsidiariamente, alegó que, desde la citada fecha, la obligada tributaria 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, AAA 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 AAA en este procedimiento comunicó que el 22/02/2021 su representada había interpuesto en el Juzgado Decano de FFF (Navarra) una querrela criminal contra el funcionario nº --- 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 AAA 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 obligada tributaria aportó al procedimiento una copia de Auto del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de FFF (Navarra) 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”.

II. NORMAS APLICABLES

14.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio) aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. 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 AAA 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 FFF (Navarra) no resultan decisivos, sin perjuicio de que, como solicitó el representante de la obligada tributaria 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 vi-vienda habitual.

2ª.-Cuando tengan en territorio navarro su principal centro de intereses, considerándose co-mo tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Ren-ta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de pa-trimonio 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 domici-lio 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 obli-gado 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 Nava-rra; y que, por tanto, la dificultad de acreditar un hecho negativo (la no residencia habitual en Nava-rra) 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 per-manencia durante otros días en territorio común y viceversa.

Y hemos concluido que, por todo ello, el material probatorio aportado por las Administracio-nes 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, especial-mente relevantes los relativos a los consumos de agua, energía eléctrica y gas habidos en la vi-vienda de FFF (Navarra) y las retiradas de efectivo efectuadas por la obligada tributaria 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 obligada tributaria, 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 obligada tributaria manifestó que acostumbraba a realizar sus pagos en efectivo.

No constan, sin embargo, en el expediente retiradas de efectivo en la referida oficina banca-ria de FFF (Navarra) 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 resi-dencia habitual en FFF (Navarra) 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 obligada tributaria no tuvo su residencia habitual en Navarra durante el período controvertido.

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

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 AAA mediante la aplicación de la regla de la permanencia en territorio navarro que establece el artículo 8.2 del Convenio, habría que determinarlo mediante la aplicación de la regla subsidiaria del centro de intereses que establece ese mismo precepto.

A estos efectos, está acreditado en el expediente que la obligada tributaria obtuvo en territorio común la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyendo los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario, por lo que, en ese hipotético supuesto, la aplicación de dicha regla subsidiaria llevaría también a la conclusión de que, en el período en cuestión, AAA 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.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

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 AAA, 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 AAA.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.

RESOLUCIÓN DE 25 DE MAYO DE 2021. CONFLICTO 137/2020**Conflicto:** 137/2020**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** Determinación del domicilio fiscal**Fecha de la resolución:** 25 de mayo de 2021.**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En sesión celebrada el 25 de mayo de 2021, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por D. (...) (Presidente), D. (...) y D. (...) (Vocales) y D.ª (...) (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 137, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de D.ª AAA (N.I.F. XXX) a partir del 1 de enero de 2014, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. (...):

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 Dª AAA.

1º.-Que, según la Base de Datos Centralizada de la AEAT, hasta el 05/02/2016 AAA tuvo su domicilio fiscal en la vivienda BBB y que, desde la citada fecha, lo tiene en la vivienda CCC, aunque, según el Padrón Municipal de esta localidad, tanto AAA como su hermana (...), tienen su domicilio en esa vivienda desde el 05/03/2008.

2º.-Que AAA es arrendataria de la mencionada vivienda CCC 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 (Cataluña).

3º.-Que las facturas de agua, energía eléctrica y gas de la referida vivienda CCC 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 AAA es titular de nueve cuentas en seis entidades bancarias; que siete de esas cuentas corresponden a oficinas sitas en (Cataluña) y dos a oficinas sitas en Navarra; que solo en una de esas seis entidades bancarias consta como domicilio de AAA la citada vivienda CCC, mientras que consta en las otras cinco que lo tiene en la mencionada vivienda BBB; y que las operaciones realizadas en las cuentas abiertas en las oficinas de (Cataluña) son más numerosas que las realizadas en las cuentas abiertas en las oficinas de Navarra.

5º.-Que la AEAT inició en 2014 actuaciones de inspección frente a AAA; que los intentos de notificación a ésta en la vivienda BBB del inicio de tales actuaciones realizados el 28/11/2014 y el 01/12/2014 resultaron infructuosos por ausencia de la obligada tributaria; y que, en el transcurso del segundo de esos intentos, el conserje del edificio manifestó que la obligada tributaria pasaba temporadas fuera de (Cataluña) y que en esas fechas estaba en Navarra, donde creía que pasaría las vacaciones de Navidad.

6º.-Que los intentos de notificación a AAA en la vivienda CCC 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 la obligada tributaria; 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 la obligada tributaria.

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

8º.-Que AAA 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 farmacias 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 DDD; y que, en el período 2010-2016, recibió en (Cataluña) 165 asistencias médicas.

9º.-Que los tres hijos de la obligada tributaria residen en (Cataluña); que también reside allí su cónyuge, D. EEE; que este fijó su domicilio en la tantas veces citada vivienda BBB 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. EEE hasta el ejercicio 2015 incluido, manifestó estar casado con la obligada tributaria.

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 AAA, desde la mencionada vivienda CCC a la ya señalada del BBB.

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 AAA 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 AAA.

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, AAA 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 AAA, excluyendo los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario, procedía del arrendamiento de los inmuebles sitos en (Cataluña).

Por todo ello, en el citado escrito de 30/04/2020, el Director General de la AEAT sostuvo que, en el periodo controvertido, AAA 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, AAA tuvo su domicilio fiscal en la referida vivienda CCC.

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 ésta 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 CCC no acreditan que la obligada tributaria 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 obligada tributaria 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 AAA no tiene obligaciones laborales o familiares que le obliguen a permanecer en CCC de forma continuada.

2ª.-Es un hecho admitido por ambas Administraciones que, antes de trasladar su residencia a CCC, la obligada tributaria residió en (Cataluña), 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 CCC, localidad ésta 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 AAA, 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 (Cataluña), 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 obligada tributaria con anterioridad.

4ª.-Dado que la controversia se refiere al domicilio fiscal de AAA 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 BBB, como los realizados en la vivienda CCC, resultaron infructuosos.

Y, a tal fin, son también irrelevantes las notificaciones dirigidas a la vivienda CCC 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 obligada tributaria en dicha vivienda.

5ª.-No es cierto que, en ninguna de las visitas que los agentes de la AEAT realizaron a la vivienda CCC, encontraron en ella a la obligada tributaria, pues consta en el expediente que fue ésta 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 la obligada tributaria, 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 CCC de AAA es compatible con que sus familiares más próximos residan en (Cataluña) y con que radique allí el patrimonio inmobiliario que recibió por herencia y que tiene arrendado a terceros, máxime cuando AAA no gestiona personalmente dicho patrimonio ni ejerce actividad profesional o económica alguna.

7ª.-La AEAT no ha aportado, en definitiva, prueba bastante de que AAA 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. (...).

8.-El 17/07/2020 compareció en la Secretaría de esta Junta Arbitral, en nombre y representación de AAA, D. (...) 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 AAA 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 AAA 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 AAA 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, la obligada tributaria 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 obligada tributaria no tenía en Navarra su principal centro de intereses, sino que lo tenía en (Cataluña), 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, AAA tuvo su domicilio fiscal en (Cataluña).

13.-Mediante un escrito fechado el 03/03/2021 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, el representante de AAA en este procedimiento comunicó que el 22/02/2021 una hermana de su representada había interpuesto en el Juzgado Decano de (Navarra) 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 éste había llevado a cabo en el procedimiento de inspección seguido frente a AAA 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 la obligada tributaria aportó al procedimiento una copia de Auto del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de (Navarra) de 23/04/2021 mediante el que éste admitió a trámite la referida querrela; y solicitó que ello "se tenga en cuenta" y que "se tomen las medidas que correspondan".

II. NORMAS APLICABLES

15.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio) aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

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

17.-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.

18.-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 AAA 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 13 y 14 del capítulo de antecedentes, investiga el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de (Navarra) no resultan decisivos, sin perjuicio de que, como solicitó el representante de la obligada tributaria 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.

19.-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.

20.-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.

21.-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 CCC y las retiradas de efectivo efectuadas por la obligada tributaria con cargo a una cuenta abierta en una oficina bancaria de esa localidad.

22.-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 obligada tributaria, 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.

23.-Y, en lo que respecta a las retiradas de efectivo, hay que destacar que en esa diligencia consta que la obligada tributaria manifestó que acostumbraba a realizar sus pagos con el efectivo que retiraba de dicha cuenta bancaria.

No constan, sin embargo, en el expediente retiradas de efectivo con cargo a la referida cuenta ni en 2014, ni en 2015, ni en 2016; en 2017, consta una sola retirada de 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 (Navarra) a partir del 01/01/2014 de una persona que, según sus propias manifestaciones, acostumbra a realizar sus pagos en efectivo.

24.-Una valoración conjunta de estos elementos probatorios y de los demás aportados por la AEAT llevan a esta Junta Arbitral a la conclusión de que la obligada tributaria no tuvo su residencia habitual en Navarra durante el período controvertido.

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

25.-Y todavía refuerza más nuestra conclusión el hecho de que, en el hipotético supuesto de que no fuera posible determinar el domicilio fiscal de AAA mediante la aplicación de la regla de la permanencia en territorio navarro que establece el artículo 8.2 del Convenio, habría que determinarlo mediante la aplicación de la regla subsidiaria del centro de intereses que establece ese mismo precepto.

A estos efectos, está acreditado en el expediente que la obligada tributaria obtuvo en territorio común la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyendo los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario, por lo que, en ese hipotético supuesto, la aplicación de dicha regla subsidiaria llevaría también a la conclusión de que, en el período en cuestión, AAA no tuvo su domicilio fiscal en Navarra.

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

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

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 AAA, 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 AAA.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.

RESOLUCIÓN DE 4 DE MARZO DE 2021. CONFLICTO 136/2020

<p>Conflicto: 136/2020</p> <p>Promotor: Director General AEAT</p> <p>Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra</p> <p>Objeto: Domicilio fiscal de don AAA</p> <p>Fecha de la resolución: 4 de marzo de 2021</p>
--

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

En Pamplona, a 4 de marzo de 2021, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 136/2020, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con la competencia para la exacción del IRPF del ejercicio 2010 del obligado don AAA (NIF: XXX) adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente el Presidente de la Junta, don (...):

I. ANTECEDENTES

1º El día 17 de diciembre de 2019 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre la competencia para la exacción del IRPF del ejercicio 2010 del obligado don AAA, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

2º El conflicto surge porque el obligado tributario presentó su declaración de IRPF del ejercicio 2010 (se supone que en 2011) ante la Hacienda Foral de Navarra, entonces denominada Hacienda Tributaria de Navarra (nos referiremos a ella, en todo caso, con las siglas HFN); pero el día 5 de diciembre de 2012, presentó una declaración complementaria de la anterior, resultando una deuda tributaria consistente en la cuota más los recargos e intereses legales, tal como consta en la base de datos de la HFN, deuda que fue efectivamente ingresada por el contribuyente.

Con este precedente, la AEAT formuló ante la HFN, el día 14 de junio de 2016, una propuesta de rectificación de domicilio fiscal del obligado tributario a partir del año 2010, a la que la HFN dio su conformidad el día 25 de febrero de 2019. Dicha conformidad se prestó "con efectos para los ejercicios no prescritos a 14 de junio de 2016".

El día 20 de agosto de 2019, la HFN remitió a la AEAT las declaraciones tributarias del señor AAA, entre las que no se incluyó la de 2010 por considerar que ese periodo impositivo estaba prescrito cuando la AEAT formuló el requerimiento de cambio de domicilio.

La discrepancia sobre la competencia para exigir el IRPF ha motivado la interposición de este conflicto por la AEAT, después de cumplimentar los trámites reglamentarios.

Defiende la AEAT que hasta el 20 de agosto de 2019 no tuvo conocimiento de que la Hacienda Foral consideraba prescrita la liquidación correspondiente al ejercicio 2010 al no tener en cuenta que la declaración complementaria presentada el 05/12/2012 interrumpió el plazo de prescripción.

Considera la AEAT que su derecho al reconocimiento de un crédito a su favor por las cantidades indebidamente ingresadas en la HFN es un crédito de Derecho público no tributario cuyo plazo de prescripción será el previsto en la norma que, en el ámbito estatal o foral, regule los créditos de Derecho público no tributarios, concretamente en los artículos 15 de la Ley

47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante, LGP), y 16 de la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda de Navarra (en adelante, LFHN). Se trata de un plazo de cuatro años, que se interrumpe conforme a lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la normativa tributaria general foral. Tanto la legislación tributaria estatal como la foral establecen que interrumpe la prescripción se interrumpe por cualquier actuación del obligado tributario conducente al pago, liquidación o autoliquidación de la deuda, en este caso la presentación de la autoliquidación complementaria el día 5 de diciembre de 2012, razón por la cual la deuda tributaria no había prescrito el día 14 de junio de 2016.

De aquí deduce la AEAT que la declaración complementaria interrumpió la prescripción de su propio derecho al reconocimiento de un crédito por el importe del IRPF del ejercicio 2010 y que, en consecuencia, el derecho no estaba prescrito cuando se notificó la propuesta de cambio de domicilio a la HFN el 14/06/2016.

Tras invocar dos resoluciones de esta Junta Arbitral (de 4 de febrero y 2 de octubre de 2019, en los conflictos 98/2016 y 105/2017 respectivamente), la AEAT concluye su escrito solicitando el reconocimiento de su competencia para la exacción del IRPF del ejercicio 2010 del obligado tributario, D. AAA y, en consecuencia, que se declare la obligación de la HFN de efectuar la remesa a la AEAT de los ingresos relativos a dicho tributo, ejercicio y recargo por presentación de declaración extemporánea efectuada indebidamente ante la HFN.

3º El día 6 de marzo de 2020, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto y ordenó el emplazamiento de la HFN para alegaciones, aportación y proposición de pruebas, en el plazo reglamentario.

4º Tras la suspensión del plazo de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, la HFN compareció ante la Junta Arbitral y formuló sus alegaciones en escrito presentado en 25 de junio de 2020.

Discrepa la HFN de la argumentación de la AEAT sobre el fondo del asunto y afirma que, al no tratarse de obligaciones de carácter tributario, las causas de interrupción de la prescripción no son las contempladas en la legislación tributaria, sino las establecidas en el Código Civil y, en concreto, las contempladas en el artículo 1973, a cuyo tenor la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor.

El día inicial de cómputo del plazo de prescripción de cuatro años o dies a quo es aquel en que “el derecho pudo ejercitarse”, que, conforme a nuestra Resolución de 3 de marzo de 2016 citada por la HFN, “ha de fijarse en el día en que nació el derecho, que es el momento en el que se produjo el acto que vulneraba la competencia de cualquier administración”. Y, por otra parte, carecen de eficacia interruptora de la prescripción “las actuaciones desarrolladas entre la entidad contribuyente con cada una de las dos Administraciones dado que actuaban por separadamente y con desconocimiento cada una de lo actuado por la otra”.

El acto que, según la HFN, vulneró la competencia de la AEAT, fue la declaración del periodo de 2010, presentada indebidamente ante la HFN el 17 de junio de 2011, sin que la presentación posterior de una declaración complementaria del contribuyente sea un hecho jurídicamente relevante, pues no constituye un acto que altere el plazo de ejercicio de la reclamación.

En consecuencia, la HFN solicita de esta Junta Arbitral la desestimación de la pretensión aducida de adverso, al no existir obligación de remesar ingresos relativos al IRPF del ejercicio 2010.

5º El día 27 de julio de 2020, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó el traslado del escrito de la HFN a la AEAT y declaró abierto el periodo de instrucción por un plazo máximo de dos meses, a fin de que las partes pudiesen aportar los medios de prueba que considerasen oportunos.

Concluido dicho plazo, se puso el expediente de manifiesto a las partes e interesados en el conflicto, otorgando plazo de un mes para formular nuevas y finales alegaciones, que concluyó sin que se hubiese presentado ninguna.

II. NORMAS APLICABLES

6º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

7º De acuerdo con lo que ya dijimos en la Resolución de esta Junta Arbitral de 7 de noviembre de 2013, recaída en el conflicto número 50/2012, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio, la resolución del presente conflicto planteado por la AEAT compete a esta Junta Arbitral, habida cuenta de la conexión existente entre la pretensión que se deduce y la propuesta de cambio del domicilio fiscal formulada por la AEAT.

8º En cuanto al fondo del asunto es necesario partir, a modo de axioma, de la premisa de que la relación tributaria entre un contribuyente y la Administración tributaria es netamente distinta de la relación que une a dos Administraciones en virtud de la cual una de ellas es acreedora de una cantidad indebidamente ingresada en otra por un contribuyente. Esta última, como hemos dicho en resoluciones anteriores y ambas partes aceptan, es un crédito de derecho público que no tiene naturaleza tributaria.

De aquí se deduce la consecuencia por nosotros admitida en nuestra Resolución de 12 de noviembre de 2020 (conflicto 106/2018) de que no es posible compartir la tesis de que cualesquiera actuaciones de una de las dos Administraciones y -añadimos ahora- del obligado tributario, interrumpiendo la prescripción tributaria, sirven también como regla general para interrumpir la prescripción de las eventuales compensaciones entre Administraciones tributarias, con apoyo en la remisión que la propia legislación presupuestaria hace a la tributaria para la determinación de las causas de interrupción de la prescripción. Esta tesis ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de mayo de 2020, recaída en recurso contra la resolución del conflicto 98/2016, donde podemos leer que “carecen de eficacia interruptiva de la prescripción de los créditos interadministrativos de derecho público no tributarios las actuaciones del contribuyente con cada una de las dos Administraciones...” cuando actúan “separadamente y con desconocimiento cada una de lo actuado por la otra.”

Así pues, hay que concluir que la presentación de la declaración complementaria por el obligado tributario ante la HFN el día 5 de diciembre de 2012 interrumpió la prescripción del crédito tributario, pero no tuvo, por sí misma, eficacia interruptora del crédito de la AEAT nacido del ingreso efectuado dentro del plazo reglamentario de declaración. Otra cosa distinta es el crédito interadministrativo nacido por el ingreso de lo autoliquidado extemporáneamente que no puede empezar a prescribir mientras no se produce el ingreso correspondiente.

En otras palabras, el problema no queda definitivamente resuelto con el argumento de que los actos del contribuyente no interrumpen la prescripción del crédito entre Administraciones. La conclusión que hemos alcanzado es que el ingreso efectuado por el contribuyente en junio de 2011, del que nació el derecho de la AEAT a reclamar a la HFN la cantidad que esta última percibió, estaba prescrito el día 14 de junio de 2016, fecha en que la AEAT requirió a la HFN para que aceptase su propuesta de cambio de domicilio fiscal.

Ahora bien, el 5 de diciembre de 2012 nació otro crédito distinto del que estaba ya prescrito el 14 de junio de 2016. Como ya dijimos en la citada Resolución de 12 de noviembre de 2010 (conflicto 106/2018), “el primer requisito para que pueda hablarse de prescripción es que exista el crédito cuya prescripción se alega. Tratándose de un crédito originado por el hecho de que una Administración tributaria ha percibido un impuesto que no le correspondía percibir, nos encontramos en una situación análoga a la de enriquecimiento sin causa del Derecho civil que requiere que se produzca el enriquecimiento injustificado de una persona con un correlativo empobrecimiento de otra. Por tanto, el requisito esencial para que nazca el

crédito de la Administración competente es el ingreso del tributo efectuado en Administración incompetente”.

De aquí se deduce que el día 5 de diciembre de 2012, con el ingreso efectuado por el contribuyente en la HFN, surgió ex novo otro crédito de la AEAT a exigir a la HFN la cantidad indebidamente percibida por esta. El día en que la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio fiscal, es decir, el 14 de junio de 2016, no habían transcurrido cuatro años desde que nació su derecho a ser reintegrada de la cantidad indebidamente ingresada en la HFN por el contribuyente.

9º El problema es el mismo que se planteó en el conflicto 105/2017, que esta Junta Arbitral resolvió en el sentido expuesto y que se resume en estas dos proposiciones:

1. Que la autoliquidación complementaria presentada por el obligado tributario ante la Administración incompetente no interrumpe la prescripción del crédito que frente a esta última tiene la que ostentaba la competencia. Esto es algo evidente por sí mismo, porque se trata de un acto entre terceros y en el marco de una relación jurídico-tributaria que es netamente diferente del crédito de derecho público no tributario que une a las Administraciones en conflicto.

2. Que el crédito de la Administración competente frente a la incompetente que percibió del obligado tributario una cantidad que no le correspondía, nace en el momento en que se produjo el cobro indebido. Esto también es evidente porque, un minuto antes del cobro indebido, la Administración competente no tenía crédito alguno frente a la que nada había cobrado.

Estas dos ideas quedaron palmariamente reflejadas en los siguientes párrafos de nuestra resolución:

“Para esta Junta Arbitral no ofrece duda la diferente naturaleza del crédito tributario y el crédito entre Administraciones derivado de los ingresos efectuados en Administración no competente. Pero el enfoque que debe darse a la cuestión aquí discutida poco tiene que ver con la extensión de los efectos de la prescripción del primero sobre el segundo porque, por un lado, es evidente que los actos de terceras personas (los obligados tributarios, en el presente caso) no pueden influir en la prescripción del crédito entre las Administraciones; y, por otro, antes de hablar de prescripción hay que determinar cuándo nace este derecho de crédito.

Parece que las Administraciones en conflicto parten del presupuesto de que el derecho de crédito y la respectiva obligación entre ellas nace exclusivamente de la titularidad de la competencia sobre el impuesto, pero es evidente que no es así. Sin duda alguna, para que una Administración pueda llegar a ser acreedora de la otra es presupuesto indispensable que la primera sea competente para exaccionar el impuesto, pero el crédito no nace de ahí, sino del ingreso efectuado en la Administración incompetente. Afirmar lo contrario llevaría a la absurda consecuencia de que la Administración competente pudiera reclamar a la otra el pago de impuestos no ingresados por los obligados tributarios. El crédito entre Administraciones nace en el momento en que se produce el ingreso en la Administración incompetente y es a partir de ese momento cuando debe iniciarse el cómputo de la prescripción regulada en la legislación presupuestaria.”

Pues bien, la reciente STS de 3 de diciembre de 2020, de la que ha sido ponente la Excm. Sra. (...), después de transcribir extensamente nuestra resolución, la ha revocado con un solo argumento: que nos hallamos ante un crédito de derecho público no tributario, cuya prescripción se produce en cuatro años, y “este plazo no puede interrumpirse por el acto de un tercero (el contribuyente, en este caso) ajeno a la relación de derecho público entre ambas Administraciones”.

Esta Junta Arbitral coincide plenamente con esta idea, pero también entiende que no nos encontramos ante un problema de interrupción de la prescripción del crédito de derecho público interadministrativo sino simplemente ante un crédito nacido en una fecha desde la cual no han transcurrido los cuatro años previstos por el artículo 15 LGP y 25 LFHN. Por tanto, esta Junta Arbitral considera que la cuestión no ha sido correctamente enfocada por las partes en conflicto y la sentencia del Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre los argumentos de las partes, pero no sobre los fundamentos jurídicos de la decisión que constituía el objeto del proceso.

Ciertamente, la sentencia comentada invoca la unidad de doctrina con otra anterior (la STS 447/2020, de 18 de mayo) que tenía por objeto la resolución de esta Junta Arbitral de 4 de febrero de 2019, recaída en el conflicto 98/2016, en el que se discutía un caso con gran similitud con el que ahora nos ocupa. El contribuyente había autoliquidado el IRPF, ante la HFN, en junio de 2011; presentó declaración complementaria y efectuó el ingreso correspondiente en diciembre de 2012; y, en octubre de 2015, la AEAT reclamó la competencia, que la HFN reconoció respecto de “los ejercicios no prescritos al 2 de octubre de 2015”. Ocurre, sin embargo, que la resolución de la Junta Arbitral no entró en el fondo del asunto por considerar que con dicha frase (“ejercicios no prescritos al 2 de octubre de 2015”), la HFN había reconocido mediante acto firme -con o sin razón- el derecho de la AEAT a percibir lo ingresado por el ejercicio 2010, que en octubre de 2015 no había prescrito. No fue, por tanto, la interrupción de la prescripción alegada por la HFN lo que movió a la Junta Arbitral a desestimar el recurso, sino la firmeza del acto de reconocimiento del derecho de la AEAT por parte de la HFN.

La sentencia citada consideró que “la resolución impugnada es, en este punto, extraordinariamente escueta y resuelve el problema (negando la prescripción) a través de un argumento (la doctrina de los “actos propios”) según el cual la Hacienda Navarra había admitido “remesar” los ingresos del 2010”. No es cierto, sin embargo, que la Junta Arbitral negase la prescripción, pues ni la negó ni la afirmó. Simplemente desestimó el recurso porque la HFN había reconocido el derecho de la AEAT mediante un acto que había adquirido firmeza.

Salvado este escollo, la sentencia afirma que los actos del contribuyente en el marco de la relación tributaria no interrumpen la prescripción del crédito de derecho público de la AEAT frente a la HFN, idea que esta Junta Arbitral comparte sin fisuras.

Nos encontramos ahora con que la STS de 3 de diciembre de 2020 ha aceptado la indiscutible tesis de que los actos de terceros no afectan a la prescripción de los créditos interadministrativos. Y el resultado de todo ello es que el Alto Tribunal todavía no ha analizado el argumento en que se han basado todas nuestras resoluciones sobre los varios asuntos de esta naturaleza de los que hemos conocido. Nuestro argumento se resume en: que el crédito interadministrativo solo nace cuando el contribuyente ha realizado el ingreso en la Administración incompetente. Jamás hemos apoyado nuestras decisiones en la supuesta interrupción de la prescripción del crédito tributario que, obviamente, es un crédito diferente del que nace del ingreso del tributo ante la Administración que no tenía derecho a cobrarlo.

También se invoca otro precedente en las dos sentencias comentadas. Se trata de la STS de 15 de diciembre de 2015 (recurso número 156/2015), recaída en recurso contra resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. En este caso se discutía el efecto interruptor de la prescripción del crédito de la Diputación Foral de Guipúzcoa, de un escrito presentado por el contribuyente ante la AEAT en el que solicitaba que se rectificase la proporción de volumen de operaciones que él mismo había asignado a ambas administraciones. El Tribunal Supremo resolvió, con indudable acierto, que dicho escrito no podría interrumpir la prescripción del crédito de la Diputación. Pero este caso es totalmente ajeno al que ahora nos ocupa, puesto que el escrito del contribuyente no dio lugar a ingreso alguno en la AEAT.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

No obstante todo lo expuesto, por el debido respeto a la jurisprudencia suprema, debemos acomodar nuestra decisión a las sentencias dictadas en los dos asuntos iguales al presente y, en consecuencia, desestimamos la pretensión deducida por la AEAT.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.

RESOLUCIÓN DE 2 DE FEBRERO DE 2021. CONFLICTO 135/2019

<p>Conflicto: 135/2019</p> <p>Promotor: Administración General del Estado</p> <p>Administraciones en conflicto: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Foral de Navarra</p> <p>Objeto: Discrepancia respecto del domicilio fiscal</p> <p>Fecha de la resolución: 2 de febrero de 2021</p>

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

En Pamplona, a 2 de febrero de 2021, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 135, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal del obligado tributario don AAA, fallecido con fecha de 30 de noviembre de 2017, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1. Planteamiento del conflicto**

1º El día 12 de diciembre de 2019 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia respecto del domicilio fiscal del obligado tributario don AAA, fallecido, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). La AEAT sostiene en su escrito que el domicilio del obligado tributario se debe imputar a La Rioja desde 2009 y no al domicilio declarado a la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN), en (Navarra).

Con carácter previo se había comunicado la interposición del conflicto a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local.

2º Los antecedentes de hecho expuestos por la AEAT se remontan al 6 de junio de 2018, fecha en la que la AEAT notificó su propuesta de cambio de domicilio a la HFN. La propuesta fue rechazada, mediante Resolución de 12 de noviembre de 2019.

3º La AEAT pone de manifiesto lo siguiente: (i) No constan consumos de agua, electricidad y teléfono en el domicilio declarado por el obligado en Navarra, lo cual es indiciario de su no habitabilidad. (ii) Las cuentas bancarias del obligado están abiertas en sucursales de La Rioja, con excepción de una que lo está en (Navarra), siendo el domicilio comunicado a las entidades bancarias el propuesto por la AEAT en La Rioja. Figura en los años 2012 a 2014 como autorizado en una cuenta bancaria de la comunidad de propietarios del domicilio de La Rioja. (iii) Una hija del obligado había dirigido a la AEAT un escrito de "denuncia del falso domicilio fiscal" con fecha 05/10/2017, afirmando que el obligado había residido en La Rioja durante 17 años (desde 2000 a 2017, hasta su fallecimiento), y aportando diversos documentos que a su entender prueban dicha aseveración. (y iv) En las diligencias que recogen las visitas efectuadas tanto al domicilio declarado como al propuesto por la AEAT se evidencia que el primero está vacío desde hace tiempo, así como la existencia de elementos fácticos de que ha residido en el segundo.

Se aportan una serie de documentos acreditativos.

I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HTN

4º Con fecha de 2 de enero de 2020 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas. En particular emplaza a la HFN para que en el plazo de un mes formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

5º Con fecha de 11 de febrero de 2020 comparece la HFN para formular alegaciones. Pone de manifiesto que las declaraciones correspondientes al IRPF se han presentado en Navarra y que debe presentarse prueba suficiente para enervar la que denomina presunción legal de certeza. En contra de la pretensión de la AEAT hace constar los siguientes elementos determinantes, a su parecer, de la corrección del domicilio fiscal en Navarra: (i) Frente a la afirmación relativa a la ausencia de consumos de agua y electricidad en el domicilio declarado por el obligado en Navarra, se han aportado elementos de prueba por la Inspección de la HFN sobre la permanencia del obligado tributario en otro domicilio de Navarra, el de su hermana. También dice haberse acreditado, mediante testimonio, que el contribuyente pasaba estancias vacacionales de duración más o menos prolongada en un apartamento sito en la localidad de (...) (Alicante). (ii) Frente a la afirmación de que las cuentas bancarias estaban mayoritariamente abiertas en sucursales de La Rioja aduce que, precisamente, la cuenta de Navarra era la cuenta que tenía con diferencia un mayor número de anotaciones. (iii) Respecto de la denuncia por parte de la hija del obligado tributario, advierte, en función del régimen jurídico de la denuncia tributaria, que la misma ni puede formar parte del expediente administrativo, ni al denunciante se le debe considerar interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la misma ni se le ha de informar del resultado de las mismas, entre otras consideraciones. (iv) En cuanto a las manifestaciones de la hermana del señor AAA en el sentido de que el obligado habría residido en La Rioja hasta su fallecimiento, reprocha defectos formales de tal evidencia y matiza su contenido: para la HFN es cuestión pacífica que el señor AAA pasó los últimos meses de su vida en La Rioja, pues quedó al cuidado y atención de sus hijos, que residen en esa ciudad, y falleció en dicha localidad. Pero lo que se discute realmente es su residencia habitual entre el año 2009, fecha de efectos de la propuesta de modificación, y el año 2017, en cuyos últimos meses queda al cuidado de sus hijos, teniendo en cuenta que la HFN habría aportado datos fiables del paradero de esa persona en (Navarra) y de estancias vacacionales prolongadas en (Alicante), mientras que la AEAT no ha aportado ningún dato relevante que le vincule con una residencia más o menos habitual en La Rioja. Solicita que se repare en que la visita de inspección girada a la vivienda propiedad de su hija en La Rioja, en donde supuestamente vivía en forma habitual el obligado tributario, dio como resultado que el vecino al que se consultó dijo no conocer a dicha persona. (y v) Que también se está en desacuerdo con la afirmación que hace la AEAT de que el domicilio declarado está vacío desde hace tiempo, como que existen elementos que evidencian la residencia en el de La Rioja, pues en ambos casos los dos pisos estaban vacíos.

Se acompaña al escrito de una serie de documentación.

I.3. Instrucción

6º Visto el escrito de alegaciones presentado por la HFN, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 17 de febrero de 2020, notificando a la AEAT con entrega de copia del escrito de alegaciones y de los documentos presentados por la HFN; asimismo declara abierto el período de instrucción durante un máximo de dos meses y emplaza a las partes para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para la resolución definitiva del conflicto. En calidad de herederos del señor AAA, según la información que le consta a esta Junta Arbitral, y siguiendo el criterio que viene siendo el habitual en los casos en los que el interesado en un procedimiento ante la Junta Arbitral ha fallecido, se emplazó a don BBB, a doña CCC, a doña DDD, a don EEE, a don FFF, doña GGG. A todos ellos se les invitó a comparecer en el plazo de dos meses para acceder al expediente, formular alegaciones y aportar las pruebas que convengan a sus derechos o intereses. Nótese que doña CCC era la persona que había deducido la que en los antecedentes anteriores se ha tomado por “denuncia” referida al domicilio del señor AAA.

7º Con fecha de 20 de abril de 2020 la AEAT propone la incorporación de una serie de medios de prueba. Además de los que ya habían acompañado al escrito de planteamiento de conflicto, se aportan movimientos de una cuenta bancaria abierta en una sucursal en (Navarra) de la entidad HHH, en los que se observan disposiciones periódicas de efectivo en la ciudad de La Rioja; escrito del director de una sucursal del JJJ en La Rioja, que dice constarle que el domicilio del obligado está en La Rioja; declaraciones de vecinas del obligado, que indicarían su domiciliación en La Rioja; varias diligencias de constancia de hechos suscritas por agente tributario que ratificarían las anteriores; declaraciones de cuidadoras del obligado, de amigos y de la hermana del obligado, que confirmarían también que su domicilio se encontraba en La Rioja; historial médico del obligado en el Servicio Riojano de Salud, así como otros documentos

relativos a la salud del obligado, que conducirían a demostrar que la atención médica continuada se efectuaba en La Rioja, sin perjuicio de algunas pruebas esporádicas en (Navarra); escrito dirigido a juzgado de familia por representante judicial del obligado, que circunstancialmente abundaría en lo mismo; e informe complementario de la Delegación Especial de la AEAT en La Rioja, que resumiría y concluiría en el sentido expresado en el planteamiento del conflicto.

8º El día 17 de septiembre de 2020 comparece en la sede de la Secretaría de la Junta Arbitral doña CCC, a la que se le entrega copia del expediente.

9º Con fecha de 30 de septiembre doña CCC da entrada a un escrito. El escrito presentado contiene una larga narración de tristes desencuentros familiares que no siempre están conectados con el presente procedimiento. Sí hace constar entre otras muchas cosas la falsedad del domicilio de su padre en (Navarra), que al parecer no tenía más significación que eludir la competencia de la Hacienda del Estado en la exacción de ciertos impuestos. Como evidencias significativas pueden señalarse algunas fotos del que era pretendido domicilio en (Navarra), en las que parece observarse que no tiene uso.

10º También presenta un escrito don BBB, hijo de doña CCC. Comunica igualmente que su domiciliación en (Navarra) era fraudulenta, obediente a razones fiscales. Y, finalmente, hace lo propio su hermana doña GGG, con un discurso similar.

11º En esta fase del procedimiento nada más se ha aportado y, en particular, ni han comparecido ni han aportado documentación alguna doña DDD, don EEE y don FFF.

I.4. Alegaciones finales

12º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 9 de octubre de 2020, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes, emplazándolos durante un mes para que formulen cuantas alegaciones tengan por conveniente. Igualmente se comunica esta resolución a los interesados en el procedimiento. Constan diligencias de comparecencia tanto de la AEAT como de la HFN y escritos de alegaciones finales de ambas partes, así como de la interesada doña CCC.

13º La AEAT con fecha de 11 de noviembre formula escrito de alegaciones finales. Aparte de manifestaciones reiterativas respecto de documentos anteriores, interesa observar las consideraciones efectuadas en relación con el escrito de alegaciones deducido por la HFN. A su entender (i) no se sostiene la afirmación de que el obligado permaneciese en "otro" domicilio también en Navarra (el de la hermana), pues, de una parte, la HFN no delimita temporalmente dichas estancias y, de otra parte, se contradice con afirmaciones documentadas de la propia hermana que ponen de manifiesto la ocasionalidad de sus pernoctaciones en aquel domicilio;

c) que aunque la cuenta bancaria de la entidad HHH corresponda a una sucursal de Navarra, como se ha acreditado, las anotaciones más numerosas son disposiciones de efectivo en La Rioja; (iii) que no es relevante la naturaleza o no de denuncia del escrito de la señora CCC, sino su función como un medio más de prueba; (iv) que las declaraciones tributarias ante la HFN no demuestran por si solas el domicilio en Navarra del declarante, pudiendo desacreditarse la eventual presunción de veracidad de las mismas; (v) que las diligencias de constancia de hechos efectuadas por funcionarios de la AEAT son perfectamente válidas; (vi) que son abundantes las evidencias que vinculan al obligado tributario con un domicilio en La Rioja y que, en cualquier caso, lo que se ha demostrado es que no se encontraba domiciliado en territorio foral; (y vii) que son muy relevantes las manifestaciones de la hija del obligado tributario acerca de la falta de uso del pretendido domicilio en (Navarra), así como las fotografías aportadas.

14º El día 13 de noviembre se presenta un escrito por parte de la HFN. Con este documento se pretenden desacreditar algunas de las afirmaciones efectuadas por la AEAT (i) que las disposiciones de efectivo de la cuenta de HHH no son tan numerosas, además de que algunas de ellas parecen realizadas por sus hijos; se añade que no consta que esta documentación haya sido obtenida mediante requerimiento de información dirigido a la entidad bancaria; (ii) que las manifestaciones del director de la sucursal del JJJ, en La Rioja, no son significativas, aparte defectos formales similares a los señalados supra; (iii) que tampoco son significativas las declaraciones efectuadas por las pretendidas vecinas del inmueble de La Rioja y en cierto modo incurren en contradicciones; (iv) que tampoco son significativas las

declaraciones de cuidadores, familiares y amigos, a veces correspondientes con períodos fuera de la comprobación y en general muy defectuosas y provenientes de la iniciativa de la señora CCC; (v) que el grueso del historial médico aportado se refiere a un período corto de tiempo, pudiendo deducirse del informe de la HFN precisamente lo contrario, esto es, que la atención médica principal se realizaba en Navarra; añade defectos formales sobre cómo se ha obtenido la información y rechaza el carácter significativo de la información suministrada desde las oficinas de farmacia.

La HFN ratifica la conclusión a la que había llegado anteriormente, contraria a estimar las pretensiones formuladas por la AEAT. Insiste en que no debería haberse trasladado a la Junta Arbitral una denuncia pública tributaria, pues no corresponde al órgano arbitral la valoración de la misma, sino tan solo el contenido de actuaciones de comprobación e investigación sobre los hechos relevantes en ella denunciados, en caso de haber apreciado indicios o elementos de trascendencia tributaria sobre la incorrecta domiciliación fiscal del contribuyente denunciado. Solo los elementos probatorios generados por la propia AEAT, a consecuencia de procedimiento de investigación abierto, deberían formar parte de este expediente.

Es más –añade- la denunciante no debería tener la consideración de interesada en el presente procedimiento. En este sentido, considera que no deberían haberse admitido por la Junta Arbitral, como elementos de convicción, toda una serie de datos, hechos, testimonios o manifestaciones realizados y/u obtenidos por la denunciante. Se muestra disconforme con el papel que está representando en el procedimiento, aun considerando el fallecimiento del obligado tributario y su condición de heredera, de ella y de otros familiares.

15º De entre los interesados en el procedimiento la que ha comparecido, aportando un escrito, es doña CCC. La señora CCC aporta una serie de documentos adicionales consistentes en (i) recetas expedidas en 2015 por un facultativo para que el obligado no tuviera que ir todos los meses a por medicamentos, siendo recogidos en La Rioja; (ii) factura de la Mancomunidad correspondiente al suministro de agua en el piso que pretendidamente constituía el domicilio del obligado en Navarra, que se mandaba a La Rioja; (iii) facturas de las compañías eléctricas de varios pisos –incluido el de Navarra-, todas ellas con indicación de dirección en La Rioja y algunos aspectos relevantes de la contratación; (y iv) otros documentos que reforzarían que el domicilio del obligado era el de La Rioja.

II. NORMAS APLICABLES

16º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

17º En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

18º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

19º Como cuestión previa ha de abordarse la que plantea la HFN, que pone de manifiesto, como se ha dicho, que no debería haberse trasladado a la Junta Arbitral una denuncia pública tributaria, pues no corresponde al órgano arbitral la valoración de la misma, sino tan solo el contenido de actuaciones de comprobación e investigación sobre los hechos relevantes en ella denunciados, en caso de haber apreciado indicios o elementos de trascendencia tributaria sobre la incorrecta domiciliación fiscal del contribuyente denunciado. Hace ver que, en su opinión, la denunciante no debería tener la consideración de interesada en el presente procedimiento, y que en consecuencia no deberían haberse admitido por la Junta

Arbitral, como elementos de convicción, toda una serie de datos, hechos, testimonios o manifestaciones realizados y/u obtenidos por la denunciante. Se muestra disconforme con el papel que está representando en el procedimiento la señora CCC, aun considerando el fallecimiento del obligado tributario y su condición de heredera, de ella y de otros familiares.

Ciertamente se presentó una denuncia pública, que determinó la realización de una serie de actuaciones. Pero se da la circunstancia tan particular de que la persona que denunció devino en heredera de aquella a la que se refería la denuncia, puesto que falleció unas semanas después de que la mencionada denuncia fuera presentada.

El concepto de interesado en el procedimiento administrativo aparece regulado en el artículo 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Advierte su apartado 3 que cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derecho-habiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento. Recuérdese que el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral previene que el procedimiento de la Junta Arbitral se regirá por lo dispuesto en dicha disposición y supletoriamente por las normas contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que hoy han de entenderse sustituidas por las de la Ley 39/2015.

Cuando el artículo 51 del Convenio se refiere a la Junta Arbitral marca sus competencias en relación con conflictos entre partes, que son administraciones públicas, incluso en el caso específico de discrepancias con respecto a la domiciliación de contribuyentes, en los que eso está implícito (el Reglamento de la Junta Arbitral sí lo expresa con toda claridad). La Junta resolverá conforme a Derecho, continúa diciendo el Convenio, todas las cuestiones que ofrezca el expediente "hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados": es la primera vez que los interesados son nombrados en el texto del Convenio. Añade el texto convencional que cuando se suscite el conflicto de competencias las administraciones afectadas lo notificarán a los interesados. Esto mismo dice el artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral, que luego dispone piezas del procedimiento más precisas. Así, el apartado 3 del artículo 17 señala que en el plazo de dos meses de que dispone el Presidente para completar el expediente, tras la recepción de las alegaciones formuladas por la administración tributaria contra la que haya promovido el conflicto, podrá recabar, entre otros, de los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, cuantos antecedentes, informes y documentos estime necesarios. Una vez evacuados los trámites previstos en dicho apartado, el Presidente pondrá de manifiesto el expediente a las partes –las administraciones en conflicto- así como a los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, todos los cuales dispondrán de un plazo de un mes para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente (apartado 4 del referido artículo 17 del Reglamento de la Junta Arbitral).

Habiendo fallecido el interesado natural en este conflicto –el contribuyente de quien se discute sobre su domicilio fiscal-, se colocan en su posición los herederos. Se da la circunstancia de que uno de ellos coincide con la persona que presentó aquella denuncia. Que la hubiera presentado no le puede privar de las acciones y derechos que corresponden a cualquiera de los interesados. En este sentido, los elementos, datos, evidencias que provienen de la que fue denunciante tienen el mismo valor que los que proveyese otro interesado. Los que pudo haber aportado en calidad de denunciante son ratificados, asumidos y absorbidos con posterioridad, en calidad de interesado.

Debe señalarse finalmente que en un procedimiento ante la Junta Arbitral puede haber, en abstracto, varios interesados, que, por supuesto, podrían aportar datos, elementos, documentos y evidencias discrepantes entre sí. Generalmente, en un procedimiento referido a la domiciliación de una persona, el interesado es único y es esa persona. Fallecido ese interesado y sucedido por una pluralidad de personas podrían aparecer, en pura teoría, esas eventuales discrepancias. Es lo que podría suceder en el presente procedimiento, dado que no solo hay una pluralidad de interesados, sino que además más de uno concurre para aportar esos datos, elementos, documentos o evidencias.

20º Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, y también en el fundamento anterior, la controversia existente entre las administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del lugar en que el obligado tributario tuvo su residencia habitual en el período objeto de la discusión. Mientras la AEAT afirma que el domicilio no se encuentra en territorio foral, sino que se encuentra en La Rioja, la HFN entiende que el

domicilio se encuentra en Navarra, puesto que no se ha podido desvirtuar la presunción que coloca como tal al declarado.

21º Pues bien, en términos generales, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico establece que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

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

b) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2.ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Téngase en cuenta igualmente el apartado 3 del referido artículo 8, según el cual:

“Asimismo se considerará que tiene residencia en territorio navarro (...):

- Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

22º Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia no implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio sea exclusiva o única, sino que, al contrario, es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Y hemos manifestado, por último, que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria solo resultaría en principio de aplicación cuando se hubiera acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se hubiera acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto. Igualmente es una regla subsidiaria que la Junta Arbitral tendrá que emplear cuando no disponga de evidencias para afirmar, pero tampoco para negar con seguridad que el domicilio se encontraba en un municipio de la Comunidad Foral.

23º Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 77 y 78 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que en los periodos afectados los obligados tributarios no tuvieron su residencia habitual en Navarra. Del éxito de esta acreditación dependerá que se enerve la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que recogen las leyes y normas aplicables en cualesquiera territorios.

24º Constan en el expediente evidencias que hacen que esa valoración conjunta de la prueba conduzca a la tesis postulada por la AEAT. Especialmente interesantes son las relativas a las características y situación del inmueble que pretendidamente se usaba como vivienda en Navarra, unidas a los correos electrónicos cruzados entre herederos que mantenían opiniones discrepantes, que han sido aportados por los interesados, sin que quien podía contradecirlos –llamado también a ser interesado- haya hecho nada por ello. Desde luego, con la apariencia de no ir más allá de una estructura artificiosa para dar algún amparo de realidad al pretendido domicilio en territorio foral.

La valoración de las evidencias aportadas en cuanto al tratamiento de la salud del contribuyente e igualmente los muchos testimonios de personas conocedoras de dicho contribuyente, por mucho que en algunos casos presenten alguna heterodoxia, conducen a lo mismo. Otros elementos, como los referidos a sus relaciones con entidades bancarias y en su caso las disposiciones de efectivo sí presentarían evidencias tanto en un sentido como en otro, contraponiéndose.

25º Lo señalado en el fundamento anterior contiene los argumentos esenciales para resolver el presente conflicto a favor de la AEAT. Hay que señalar que el razonamiento se refuerza con lo que vamos a indicar a continuación, relacionado con la intervención de los interesados en el conflicto.

El esquema probatorio de los conflictos que discurren sobre la domiciliación de un contribuyente es siempre similar. La administración que plantea el conflicto se apoya en el conjunto de evidencias que ha adquirido; la administración afectada por el conflicto hace lo propio, pero además viene a coadyuvar el interesado en ese aspecto probatorio, en el entendimiento de que desea ser coherente consigo mismo y por ello justificar lo que no dejó de partir de sus propias declaraciones.

No sucede esto en el caso actual. De manera muy superficial se observa que el interesado (los interesados) se colocan al lado de la administración que plantea el conflicto.

Ciertamente no se trata de un asunto en el que la misma persona que provocó su domiciliación en un determinado territorio –en este caso el foral- se retracta y facilita la pretensión de la administración que plantea el conflicto. Esa persona falleció y viene a ser sucedida por varios hijos y nietos, herederos, que se subrogan en la posición que tenía el fallecido en el procedimiento, pasando a ser los interesados en el conflicto. Siendo estimado, como va a serlo, esos herederos tendrán un rol muy determinado en su ejecución, en calidad de sucesores.

Pues bien, del expediente se deduce que no todos los llamados a ser interesados compartían una idea común; pero que solo han comparecido y por lo tanto son realmente interesados algunos de ellos. Quienes podían mantener una posición contraria a la de la administración que plantea el conflicto se han abstenido de intervenir en el mismo cada vez que desde la presidencia de la Junta Arbitral han recibido una comunicación a tal efecto.

La Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dice que, si no lo contradice el resultado de las demás pruebas, en la sentencia se considerarán ciertos los hechos que una parte haya reconocido como tales si en ellos intervino personalmente y su fijación como ciertos le es enteramente perjudicial (artículo 316). Dadas las características del procedimiento ante la Junta Arbitral no estamos hablando propiamente de una parte, aunque sí de quienes lo terminarán siendo en los procedimientos tributarios subsiguientes a la ejecución de una resolución de la Junta que resultare estimatoria.

Naturalmente, se ha examinado el conjunto de las pruebas. Pero no deja de avalar el resultado que estos interesados no se hayan limitado a reconocer algo que puede serles perjudicial: la sustitución de las liquidaciones tributarias practicadas en función de un domicilio fiscal por las que correspondan a otro, con las consecuencias que marque el ordenamiento

jurídico tributario, siempre que las obligaciones inherentes a las mismas no se hallen prescritas. No se han limitado a ello, sino que además han aportado datos, elementos y evidencias que se añaden a las presentadas por la administración que plantea el conflicto y que, desde luego, tienen la misma capacidad probatoria de cualesquiera otros.

26º Es normal que en los conflictos relativos a la fijación del domicilio de un contribuyente haya una zona de sombra, pues de otra manera no se habría llegado al conflicto. Suelen aparecer dos hipotéticas viviendas situadas en territorios diferentes (una en territorio navarro y otra no) y evidencias de una relación del contribuyente con ambas –otra cosa sería muy grosera-. Se suele aceptar por las dos administraciones partes en el conflicto que de una manera o de otra se usan esas fincas como vivienda; pero se discrepa sobre cuál se usa más. Se usa más y eso determina, según la regla básica de fijación del domicilio fiscal, si el contribuyente está o no domiciliado en territorio foral.

En el caso presente, mientras la AEAT sostiene que la vivienda básica no se halla en territorio foral (sino en territorio común, en la ciudad La Rioja), la HFN aporta datos, elementos y evidencias para reforzar que el domicilio en el que declaró sus impuestos personales y directos era el correspondiente con una vivienda sita en Navarra.

En una situación en la que el contribuyente, por sí mismo o a través de sus herederos, se hubiese ratificado en lo declarado, la valoración conjunta de todos los datos, elementos y evidencias que obran en el expediente hubiera sido sin duda más compleja, puesto que ambas administraciones habrían tratado de presentar el escenario probatorio más favorable a sus intereses y ambas habrían hallado argumentos. Pero en la situación presente, ha de reconocerse que mucho más robusta tendría que haber sido la de la HFN para que se hubiera resuelto a su favor el conflicto.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el obligado tributario no se encontraba domiciliado en territorio foral desde el período impositivo 2009 hasta el día de su fallecimiento.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

RESOLUCIÓN DE 16 DE MARZO DE 2020. CONFLICTO 103/2017

<p>Conflicto: 103/2017 Promotor: Administración General del Estado Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra Objeto: Domicilio fiscal de AAA Fecha de la resolución: 16 de marzo de 2020</p>

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

En sesión celebrada el 16 de marzo de 2020, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por D. (...) (Presidente), D. (...) y D. (...) (Vocales) y D.^a (...) (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 103, planteado por la Administración del Estado frente a la de la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de los obligados tributarios AAA y su esposa BBB, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. (...):

I. ANTECEDENTES

1.-Sobre el domicilio fiscal de D. AAA y D^a BBB, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), en sendos informes fechados el 22-12-2015, y la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Navarra de la AEAT, en un informe fechado el 21-06-2016, pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

1º.-Que el domicilio fiscal con el que AAA y BBB figuran en la Base de Datos Centralizada de la AEAT es la vivienda señalada CCC de Pamplona; que, con anterioridad, estuvieron domiciliados en otra vivienda de Pamplona, concretamente en la ubicada en DDD; que la mencionada vivienda CCC es propiedad de la EEE, S.A. (de la que eran administradores dos hijos de AAA y BBB); y que dicha compañía mercantil cedió en arrendamiento la referida vivienda a AAA y BBB.

2º.-Que, no obstante, en los registros de la Tesorería General de la Seguridad Social, consta como domicilio de AAA y BBB la vivienda FFF de Barcelona.

3º.-Que, en esa vivienda de Barcelona, la AEAT entregó personalmente a AAA sendos requerimientos de información dirigidos a él y a BBB.

4º.-Que en ninguna de las visitas que agentes de la AEAT realizaron a la citada vivienda CCC de Pamplona los días 26-10-2015, 11-11-2015, 12-11-2015 y 13-06-2016 pudieron encontrar en ella a AAA y a BBB; que los vecinos del edificio consultados por dichos agentes no los conocían; y que el mismo resultado tuvieron las visitas realizadas por agentes de la AEAT los días 19-02-2016 y 10-06-2016 a las viviendas DDD.

5º.-Que en la referida base de datos consta que, desde 2008 hasta 2015, BBB participó en el capital social de diversas compañías mercantiles, domiciliadas todas ellas en Barcelona.

6º.-Que, en 2010 y 2011, AAA fue titular de una cuenta bancaria abierta en una sucursal GGG próxima a la mencionada vivienda de Barcelona; que dicha entidad financiera remitía a esa vivienda la correspondencia derivada de tal cuenta; que AAA ha sido titular o ha estado autorizado en otras cuentas bancarias abiertas en oficinas de

Navarra y Cataluña; y que, a partir de 2012, la mayoría de las cuentas bancarias en las que figura como titular pertenecen a oficinas de Barcelona.

7º.-Que, entre 2010 y 2014, BBB figuró como autorizada en numerosas cuentas bancarias (un mínimo de 6 y un máximo de 12), cuya titularidad correspondía a compañías mercantiles vinculadas con la familia, de las que era socia; y que también figuró como titular de otras cuentas bancarias, la mayoría de las cuales habían sido abiertas en oficinas de Barcelona.

8º.-Que los obligados tributarios realizaron retiradas de efectivo en oficinas bancarias de Barcelona, con una regularidad casi mensual, por importes comprendidos entre 1.000 y 2.000 euros.

9º.-Que, entre 2011 y 2016, los obligados tributarios realizaron compras con tarjetas de crédito y débito asociadas a una cuenta bancaria, de la que ambos eran titulares, abierta en una oficina de Barcelona del GGG; y que la mayor parte de esas compras las efectuaron en establecimientos de Cataluña, siendo ocasionales las efectuadas en Navarra.

10º.-Que los consumos de agua y energía eléctrica de la vivienda FFF de Barcelona son los propios de una vivienda habitada de forma continuada por varias personas, mientras que no ha sido posible conocer los consumos de la vivienda CCC de Pamplona.

11º.-Que los requerimientos de información formulados a terceros permitieron conocer lo siguiente:

a)- Que en las facturas emitidas a AAA por el HHH en los años 2010 a 2012 (que incluyen las cuotas correspondientes a los diversos miembros del grupo familiar), y en las que le emitió III, AAA en los años 2010, 2013 y 2014 por el suministro de audífonos, figura como domicilio de aquel la mencionada vivienda FFF de Barcelona.

b)-Que en las facturas emitidas a AAA por JJJ, S.L. en los años 2011 a 2013 por el suministro de bebidas, figura como lugar de entrega la referida vivienda FFF de Barcelona.

c)-Que AAA contrató en Barcelona una póliza de seguro de hogar con KKK; que, aunque en dicha póliza figura como domicilio de la tomadora la vivienda CCC de Pamplona, la vivienda asegurada fue la FFF de Barcelona; y que la elevada cuantía del capital asegurado permite presumir que en esa vivienda se ubicaba el domicilio de los obligados tributarios.

12º.-Que las declaraciones de los obligados tributarios por el IRPF del período 2010-2014 ponen de manifiesto que, de las rentas legalmente computables para la determinación del centro de intereses económicos, AAA solo percibió rendimientos del trabajo abonados por la Tesorería General de la Seguridad Social; y que BBB no percibió esa clase de rentas.

13º.-Que la información facilitada por la Tesorería General de la Seguridad Social acredita que, pese a su avanzada edad y a su elevado nivel de vida, los obligados tributarios no tienen en la vivienda de Pamplona personal de servicio doméstico, mientras que sí lo tienen en la de Barcelona, en la que BBB consta como empresaria en el régimen especial de empleados de hogar.

2.-A la vista de los referidos informes de las citadas Dependencias Regionales de Inspección, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra 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 AAA y BBB, desde la mencionada vivienda CCC de Pamplona a la ya señalada FFF de Barcelona.

3.-La HFN, mediante sendas Resoluciones de su Director Gerente de 21-09-2017, notificadas a la AEAT el siguiente día 25, rechazó las propuestas de cambio del domicilio fiscal de AAA y BBB formuladas por la AEAT.

4.-Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº (--) de Madrid el 24-10-2017, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 26, 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 AAA y BBB.

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 01-01-2010, AAA y BBB no habían permanecido en territorio navarro el mayor número de días de los correspondientes periodos impositivos, por lo que no tuvieron su residencia habitual en dicho territorio y, en consecuencia, no podían considerarse domiciliados fiscalmente en Navarra.

5.-Por todo ello, en el citado escrito de 24-10-2017, el Director General de la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, desde el 01-01-2010, AAA y BBB tuvieron su domicilio fiscal en la referida vivienda de Barcelona.

6.-Mediante Resolución de 13-11-2017, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el referido escrito de 24-10-2017; dio traslado del mismo a la HFN; emplazó a ésta 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; y requirió a las Administraciones en conflicto para que notificaran a los interesados la admisión a trámite de este y para que se abstuvieran de continuar la tramitación de los procedimientos dirigidos a la liquidación, recaudación y revisión de los tributos objeto del conflicto hasta la conclusión del presente procedimiento; y todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16.2 del Reglamento de esta Junta Arbitral.

7.-La citada Resolución de 13-11-2017 se notificó a la HFN el 07-03-2018 y, mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 11-04-2018, el Director-Gerente de la HFN se opuso a la referida pretensión de la AEAT y fundamentó su oposición en que, a su juicio, los elementos indiciarios aportados por la AEAT (manifestaciones de terceros en las visitas realizadas a las viviendas en cuestión, consumos de agua, energía eléctrica y gas habidos en las mismas, titularidad de cuentas bancarias, operaciones con tarjetas de crédito o débito, compras de bienes y servicios, contratación de seguros de hogar, pertenencia a los clubes de golf de HHH y (...), participación en sociedades mercantiles domiciliadas fuera de Navarra, etc.) carecen de la consistencia necesaria para justificar el pretendido cambio del domicilio fiscal de los obligados tributarios.

8.-Por todo ello, en el citado escrito de 11-04-2018, la HFN solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, a partir del 01-01-2010, AAA y BBB tuvieron su domicilio fiscal en Navarra.

9.-Mediante Resolución de 20-04-2018, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HFN en el mencionado escrito de 11-04-2018, 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. (...).

10.-En el referido periodo de instrucción, la AEAT, mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº (--) de Madrid el 25-06-2018, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 28, aportó los siguientes documentos que consideró pertinentes y útiles para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones:

a)-Informes complementarios de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña, fechados el 27-10-2017, sobre el domicilio fiscal de AAA y BBB.

b)-Diligencias de constancia de hechos de 09-10-2017, 19-10-2017 y 20-10-2017.

c)-Informaciones facilitadas por el Servicio Navarro de Salud, Asistencia Sanitaria (...), S.A., (...) Sanidad S.L., (...) S.L.P., Constit (...) S.L.P., Real Club de Golf (1), Club de Golf (2), (...) S.L. y (...).

11.-El 26-06-2018 compareció en la Secretaría de esta Junta Arbitral, en nombre y representación de AAA y BBB, Dª (...) y, tras acreditar dicha representación, solicitó una copia del expediente que le fue entregada en ese mismo acto.

12.-Mediante Resolución de 05-07-2018, 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.

13.-Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº (--) de Madrid el 06-08-2018, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 8, 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 11-04-2018 y sostuvo que los medios de prueba obrantes en el expediente justificaban cumplidamente su pretensión de cambio del domicilio fiscal de los obligados tributarios.

14.-Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 13-08-2018, el Director-Gerente de la HFN formuló sus alegaciones finales, en las que, además de ratificar las contenidas en su escrito de 11-04-2018, analizó los medios de prueba aportados por la AEAT el 25-06-2018 y concluyó que no justificaban la pretensión de cambio de domicilio formulada en el escrito de planteamiento del conflicto, por lo que solicitó la desestimación de la mis-ma.

II. NORMAS APLICABLES

15.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a)-El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y **por** la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b)-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c)-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

16.-En virtud de lo establecido en los apartados 5 y 6 del artículo 43 y en el artículo 51.1.c) del Convenio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

17.-En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el referido Reglamento.

18.-Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del lugar en el que AAA y BBB tuvieron su residencia habitual a partir del 01-01-2010.

19.-Pues bien, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico establece que debe-rán 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.

20.-Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio.

Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas o indicios que demuestren su estancia en otros lugares.

Y hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

21.-Mediante el planteamiento de este conflicto, la AEAT pretende que esta Junta Arbitral declare que, a partir del 01-01-2010, AAA y BBB tuvieron su domicilio fiscal en la vivienda sita en FFF de Barcelona.

Así pues, conforme a las mencionadas reglas del artículo 8.2 del Convenio y puesto que no se discute que, en los periodos impositivos en cuestión, AAA y BBB presentaron sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante la HFN, correspondía a la AEAT acreditar que, a partir de la expresada fecha, AAA y BBB residieron en dicha vivienda el mayor número de días de los referidos periodos impositivos; o, subsidiariamente, que tuvieron su principal centro de intereses en territorio común.

22.-Como hemos señalado en el ordinal 12º del apartado 1, en los citados informes de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT de 22-12-2015, se pone de manifiesto que, en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentadas por AAA y por BBB en el periodo 2010-2014, consta que la base imponible de AAA está integrada solamente por los rendimientos del trabajo correspondientes a su pensión de jubilación; y que BBB no percibe rentas de las fuentes previstas en el artículo 8.2.2ª del Convenio; por lo que se concluye en esos informes que el domicilio fiscal de los obligados tributarios no puede determinarse en función del denominado “centro de intereses”.

Por ello, en el escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT fundamentó su pretensión de modificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios en que, a su juicio, a partir del 01-01-2010, tanto AAA como BBB tuvieron su residencia habitual en la mencionada vivienda de Barcelona.

23.-En opinión de esta Junta Arbitral, una valoración conjunta de los elementos probatorios que obran en el expediente lleva a la conclusión de que la AEAT ha acreditado la presencia de AAA y de BBB en dicha vivienda de Barcelona en determinados días de los periodos impositivos en cuestión, pero no ha acreditado su permanencia en la misma durante el mayor número de días de ninguno de ellos.

24.-Es de destacar, a ese respecto, que los obligados tributarios no son, ni han sido nunca, propietarios ni arrendatarios de dicha vivienda de Barcelona, ni ostentan ningún otro derecho posesorio sobre la misma; y que, sin embargo, consta en el expediente que, durante los periodos impositivos en cuestión, han sido arrendatarios de dos viviendas sitas en Pamplona (en el periodo 01-01-2010/31-01-2012, de la de DDD; y, desde el 01-02-2012, de la de CCC).

25.-Considera esta Junta Arbitral que, contrariamente a lo que sostiene la AEAT, las informaciones resultantes de las visitas que realizaron sus agentes a los domicilios en cuestión (en Pamplona, los ya señalados de la DDD y de la CCC; y en Barcelona, el del FFF) no permiten dilucidar la controversia.

Ciertamente, en las visitas realizadas a las viviendas de Pamplona, los agentes de la AEAT no hallaron en ellas a los obligados tributarios, pero es igualmente cierto que el testimonio más relevante que obtuvieron en esas visitas es el que prestó el 19-10-2017 en la casa CCC “una chica que dice trabajar en las oficinas del 2º”, que afirmó “que quien vive en la vivienda del 4ªA es la Sra. BBB pero que no están estos días”.

Consta, sin embargo, en el expediente que el inspector tributario de la HFN que visitó la vivienda CCC de Pamplona el 29-11-2016 halló en ella a los obligados tributarios y comprobó que se encontraba en perfecto estado; y las fotografías que tomó durante la visita acreditan que la vivienda presentaba el aspecto propio de un lugar en el que se reside habitualmente.

Y está también acreditado que, en la visita que un agente de la AEAT realizó a la vivienda de Barcelona el 30-06-2015, AAA, que se encontraba allí, le manifestó que tanto él como BBB “tienen su domicilio habitual en la provincia de Navarra” y que “están aquí pasando unos días”.

Estas manifestaciones (que, por ser de parte, no consideramos especialmente relevantes para dilucidar la cuestión controvertida) fueron, sin embargo, confirmadas ese mismo día por el portero de la finca, quien explicó al agente que “en el piso visitado vive habitualmente el hijo de los obligados tributarios; que los padres -los obligados tributarios- viven en Navarra; y que vienen a este domicilio a pasar unos días, son impredecibles, vienen, a veces se quedan por un tiempo y otras veces vienen y se van en un día”.

Para dirimir la controversia, carece también de utilidad la visita realizada a dicha vivienda por agentes de la AEAT el 09-10-2017, ya que, pese a que las actuarios encontraron en ella a AAA, ni siquiera le interrogaron sobre la causa de su presencia allí.

A los expresados fines, es igualmente irrelevante lo que se consigna en la diligencia correspondiente a esa misma visita sobre la presencia en la vivienda de dos empleadas de hogar, ya que estas no fueron preguntadas sobre si los obligados tributarios residían o no habitualmente en ella.

A mayor abundamiento, consta en dicha diligencia que una de esas empleadas de hogar fue contratada por BBB y prestó sus servicios en el período comprendido entre el 01-03-2012 y el 16-11-2013, pero esa contratación ya había sido puesta de manifiesto por la obligada tributaria el 23-12-2016 con la puntualización de que tuvo por objeto atender a una hija discapacitada residente en Barcelona. Y consta también en la referida diligencia que la otra empleada de hogar no fue contratada ni por AAA ni por BBB, sino por uno de sus hijos.

26.-Los hechos constatados en las referidas visitas no acreditan, por tanto, que los obligados tributarios tuvieran su residencia habitual en dicha vivienda de Barcelona en ninguno de los períodos impositivos en cuestión.

27.-Para dilucidar la controversia, tampoco son concluyentes los consumos de agua, electricidad y gas habidos en dichas viviendas.

A ese respecto, consideramos significativo que los consumos de agua y electricidad habidos en la vivienda de Barcelona en el período 2010-2014 superan ampliamente los que corresponderían a una vivienda ocupada habitualmente por tan solo dos personas de avanzada edad que viajan con frecuencia y que ninguno de los correspondientes contratos de suministro fue suscrito por los obligados tributarios.

En lo que concierne a los consumos de las viviendas de Pamplona, consideramos que los de agua, siendo, como son, inferiores a la media, tampoco permiten concluir que en ellas no residieron habitualmente los obligados tributarios, máxime si se tiene en cuenta que otros consumos, como los de gas y electricidad, son coherentes con los que, como media, corresponden a una vivienda habitada por dos personas de avanzada edad que viajan con frecuencia.

28.-Las cuentas bancarias de los obligados tributarios y las operaciones realizadas con tarjetas de crédito o débito tampoco son útiles para dilucidar la cuestión controvertida, ya que no acreditan el lugar en el que los mismos residieron habitualmente en ninguno de los períodos impositivos en cuestión.

Y otro tanto cabe decir de los seguros de hogar, ya que constan en el expediente tanto el contratado con KKK para la vivienda de Barcelona (en el que consta como domicilio de BBB la

vivienda CCC de Pamplona), como el contratado en Pamplona para esta última por BBB con la compañía (...)

29.-Por su carácter ocasional, no son tampoco determinantes a los expresados efectos, ni las atenciones médicas recibidas por los obligados tributarios en centros sanitarios de Barcelona, ni las compras que realizaron en algunos establecimientos de esa ciudad, ni la adquisición de medicamentos en farmacias próximas a la vivienda FFF, ya que todo ello es compatible con su residencia habitual en Navarra. Y también lo es su pertenencia a los clubes de golf de HHH y (...).

30.-Estimamos, por todo ello, que los indicios en los que la AEAT fundamenta su pretensión de que esta Junta Arbitral declare que, a partir del 01-01-2010, AAA y BBB tuvieron su domicilio fiscal en la referida vivienda de Barcelona por residir habitualmente en ella, han sido contrarrestados por los alegados por la HFN para oponerse a la misma; y, por tanto, en una valoración conjunta de los elementos probatorios obrantes en el expediente, consideramos que no ha quedado acreditado el hecho constitutivo de dicha pretensión, por lo que debemos desestimarla.

IV. ACUERDO

En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero- Desestimar la pretensión de la AEAT de que esta Junta Arbitral declare que, a partir del 01-01-2010, D. AAA y D^a BBB tuvieron su domicilio fiscal en la vivienda sita en FFF de Barcelona.

Segundo- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la HFN y a los interesados.

V.-FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Por ser el presente Acuerdo meramente declarativo, no procede establecer fórmula alguna para su ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

RESOLUCIÓN DE 13 DE NOVIEMBRE DE 2019. CONFLICTO 118/2018

<p>Conflicto: 118/2018</p> <p>Promotor: Administración General del Estado</p> <p>Administraciones en conflicto: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra</p> <p>Objeto: Discrepancia respecto del domicilio fiscal</p> <p>Fecha de la resolución: 13 de noviembre de 2019</p>

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

En Pamplona, a 13 de noviembre de 2019, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por (...), en el conflicto positivo de competencias número 118, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal de los obligados tributarios D. AAA y D.BBB, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...)

I. ANTECEDENTES**1.1. Planteamiento del conflicto**

1º El día 31 de mayo de 2018 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre respecto del domicilio fiscal de los obligados tributarios D. AAA y D.ª BBB, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). La AEAT sostiene en su escrito que el domicilio de los obligados tributarios se debe imputar a DDD, desde 2009 inclusive, mientras que la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN sin perjuicio de que, en la actualidad, en virtud del Decreto Foral 264/2019, de 30 de octubre, por el que se establece la estructura orgánica del Departamento de Economía y Hacienda ha pasado a denominarse Hacienda Foral de Navarra) sostiene que el domicilio de los obligados tributarios se encuentra en el municipio de CCC, en la Comunidad Foral de Navarra. Como se puede deducir habría una vivienda que sería el domicilio fiscal, en DDD (Cataluña), al entender de la AEAT; y otra vivienda que lo sería, en CCC, al entender de la HTN.

Con carácter previo se había comunicado la interposición del conflicto a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local.

2º Los antecedentes de hecho expuestos por la AEAT se remontan al 20 de junio de 2017, fecha en la que la AEAT notificó sus propuestas de cambio de domicilio a la HTN. Las propuestas fueron rechazadas, mediante Resoluciones de 26 de abril de 2018.

3º Al entender de la AEAT: i) Los consumos de electricidad de la vivienda en CCC son muy inferiores a los de la vivienda en DDD; ii) los obligados han dispuesto de diversas cuentas de cotización en DDD en el Régimen Especial de Empleados del Hogar de la Seguridad Social, estando dada de alta una empleada a fecha de 2017, que presta servicio en la vivienda en DDD; iii) los obligados han comunicado a la Tesorería General de la Seguridad Social domicilios en DDD a lo largo de su vida laboral; iv) el obligado ha trabajado durante muchos años para distintas empresas de DDD, siendo administrador, representante y autorizado en varias cuentas bancarias de sociedades mercantiles participadas mayoritariamente por el matrimonio con domicilio social en DDD -una de las cuales le satisfizo rendimientos del trabajo

entre 2009 y 2013-; v) la obligada tributaria dispone de un número de afiliación a la Seguridad Social de la provincia de DDD, habiendo cotizado hasta 2016, en que ha pasado a la condición de pensionista; vi) se han obtenido distintas informaciones que desprenden la vinculación de los obligados con DDD (suscripción al diario (...), visitas a un club de tenis, utilización de servicios médicos) y otras que constatan su no vinculación con Navarra (nunca ha recibido asistencia del Servicio Navarro de Salud); vii) las operaciones bancarias que requieren de presencia física se realizan mayoritariamente en DDD; viii) el testimonio del conserje y de la empleada del hogar, en DDD, es indicativo de que los obligados residen en DDD; ix) el testimonio de los vecinos de CCC es indicativo de que van allí solo en vacaciones.

Dice asimismo que el centro de interés del obligado tributario entre 2009 y 2013 ha estado en DDD, lugar donde ha percibido rendimientos del trabajo integrantes de la base imponible del IRPF.

Se aportan una serie de documentos acreditativos.

1.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HTN

4º Con fecha de 25 de junio de 2018 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas y de los obligados tributarios. En particular emplaza a la HTN para que en el plazo de un mes formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

5º Con fecha de 31 de julio de 2018 comparece la HTN para formular alegaciones. Pone de manifiesto que las declaraciones correspondientes al IRPF y al Impuesto de Patrimonio se han presentado en Navarra y hace constar los siguiente elementos determinantes, a su parecer, de la corrección del domicilio fiscal en Navarra: i) los datos de consumo eléctrico y de gasóleo en la vivienda de CCC fuente de calefacción realmente utilizada-, así como la constatación de que en esa vivienda hay línea telefónica fija y televisión digital; ii) que se trate de una vivienda perfectamente acondicionada para hacer vida ordinaria en ella, y sobre la que se ha efectuado una fuerte inversión; iii) que los obligados tributarios visitan con frecuencia DDD, por motivos familiares o médicos; iv) que los obligados tributarios son titulares de diversas cuentas bancarias de sucursales de entidades radicadas en Navarra, así como en otros lugares, constando cargos y domiciliaciones de recibos en las cuentas de oficinas de (...) en Navarra; v) que los obligados tributarios tienen la condición de jubilados, por lo que los elementos referidos a la época de su vida activa son inservibles a estos efectos; vi) que hay otros elementos que los vinculan a CCC, como la pertenencia como socios a la piscina municipal, al club de jubilados, el cuidado de familiares en la zona, la gestión de trámites municipales, etc. Aporta asimismo testimonio de los obligados tributarios con ocasión de visita girada en su domicilio, que corroboraría que la vivienda habitual es la sita en CCC y no la de DDD, así como diversos documentos en ese mismo sentido. Finalmente, la HTN aporta otros testimonios de diversas personas, incluido el secretario municipal de CCC, para justificar que su domicilio habitual se encuentra en CCC.

La HTN indica especialmente que el hecho de que el inmueble de CCC sea de titularidad de una mercantil y el de DDD propiedad de los obligados tributarios no es determinante, en sí mismo, de nada.

Igualmente pone de manifiesto que los testimonios recogidos por la AEAT son anónimos, mientras los recogidos por la HTN están perfectamente identificados.

1.3. Instrucción

6º Visto el escrito de alegaciones presentado por la HTN, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 12 de septiembre de 2018, notificando a la AEAT con entrega de copia del escrito de alegaciones y de los documentos presentados por la HTN; asimismo declara abierto el período de instrucción durante un máximo de dos meses y emplaza a las partes para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para la resolución definitiva del conflicto.

7º Con fechas de 15 de octubre y 16 de noviembre de 2018 comparecen de manera sucesiva los obligados tributarios, a los que se les entrega copia del expediente.

8º Con fecha de 19 de noviembre de 2018 comparece el Director General de la AEAT, proponiendo que se incorporen a las actuaciones como medios de prueba, los documentos que se acompañaron al escrito de planteamiento de conflicto, y que se incorporen otros que acompañan al escrito de esa fecha. Se trata de contestaciones a una serie de requerimientos de información, entre las que se encuentran: i) extractos de pagos con tarjeta y disposiciones en cajeros, muchos de ellos localizados en DDD; ii) comunicación del Servicio Navarro de Salud, indicando que los obligados tributarios constan de alta desde 2017, pero que no han sido atendidos, excepto en el caso de la esposa, en la que constan tres actuaciones; iii) comunicación de CatSalut en la que constan los obligados tributarios como de alta hasta diciembre de 2014 (esposa) o julio de 2013 (esposa), y las ocasiones en que fueron atendidos; iv) comunicaciones de clubes deportivos de DDD indicando la condición de socio de Don AAA y la relación de accesos; v) información de la empresa suministradora del agua en DDD sobre la prestación del servicio al presunto domicilio en DDD de los obligados tributarios; vi) información de compañía de telefonía fija sobre el servicio en el presunto domicilio en DDD de los obligados tributarios, constando baja de D.ª BBB en enero de 2018 con simultánea alta a nombre de un hijo; vii) información de Caritas Diocesana sobre certificados a efectos fiscales enviados a la vivienda de DDD; viii) información del administrador de la vivienda de DDD en la que constan las asistencias de los obligados tributarios a las reuniones comunitarias, en caso de haberse producido; ix) información de compañía de seguros sobre seguros varios contratados por los obligados tributarios, constando domicilio la vivienda de DDD; x) información de (...) sobre el uso de la tarjeta de este comercio; xi) información de otros proveedores de servicios sobre servicios prestados en la vivienda de DDD o relacionados con ella.

9º Con fechas de 4 de diciembre de 2018 y 11 de enero de 2019 comparecen los obligados tributarios y presentan sendos escritos de alegaciones.

Don AAA rechaza de plano las actuaciones de la AEAT, de fondo y de forma y más aún la pretensión de retroactividad extensa que solicita con el conflicto planteado. Pone de manifiesto que la HTN realizó también actuaciones cerca de ellos, habiéndose personado en su vivienda de CCC para informarse de su domicilio y vida en el municipio. Indica que no se prueba lo que se pretende por la AEAT ya tal fin señala lo siguiente: i) su conexión vital, personal y familiar con la Comunidad Foral de Navarra; ii) las razones de su vinculación con DDD, fundamentalmente por la residencia ahí de sus hijos; iii) que a pesar de las relaciones profesionales con DDD, hasta que se jubiló, ello no modificó su residencia en CCC; iv) las características de su vivienda en CCC y la tipología de servicios que se le prestan, propios de una vivienda usada permanentemente; v) cómo fueron localizados en CCC por la HTN y, en cambio, no en DDD; vi) la inscripción en el Servicio Navarro de Salud, bien es cierto que hasta 2017 no habían utilizado apenas la sanidad pública; vii) la mala comprensión por la AEAT de los consumos energéticos y de agua en una y otra vivienda, eludiendo el hecho del consumo de gasóleo, más durante la temporada invernal; viii) que la vivienda de CCC cuente con telefonía fija y televisión digital; ix) que en las aportaciones documentales sobre cuentas bancarias que realiza la AEAT mezcla las personales con las de las sociedades en que participan; x) el uso que se realiza de instalaciones en CCC (club de jubilados, piscinas...); xi) detalle sobre algunos servicios prestados en Navarra; xii) la no utilización de la sanidad pública en Cataluña, pero sí en Navarra, así como la farmacéutica; xiii) los testimonios documentados de una serie de personas identificadas por la HTN que declaran el domicilio habitual de los obligados tributarios en CCC, con especial mención al secretario municipal; xiv) que la empleada del hogar que presta servicios en DDD dice que lo hace a los hijos de los obligados tributarios, que son los que viven en la finca presunto domicilio de los mismos, por mucho que fuera contratada por ellos; xv) que Don AAA carece de cualquier vinculación laboral o profesional que exija una presencia física en DDD desde 2011, no implicando su participación en sociedades, desde luego, presencia física; xvi) que incluso durante su época de actividad no era necesaria su presencia permanente en DDD; xvii) que según una empleada de una de las empresas Don AAA no desempeña función en la empresa desde 2011, realizando en su caso operaciones bancarias a distancia; xviii) que el conserje del edificio donde tiene la sede esa empresa atestigua que los que realmente actúan en la empresa son los hijos de los obligados tributarios.

Además, trata de desacreditar las manifestaciones y pruebas aportadas por la AEAT. Se muestra especialmente crítico con los testimonios recabados de varias vecinas de CCC, sin identificación y con fuertes irregularidades en la toma del referido testimonio. En cualquier caso dice-se trata de manifestaciones desvirtuadas por otras efectuadas por la HTN. Y también reprocha el intento de localizarlos en una vivienda en EEE, siendo que los lugares donde residen son otros (CCC y FFF). No corren a su parecer mejor suerte las pruebas realizadas en DDD, en particular el testimonio del conserje del edificio y de la empleada del hogar, a la que le preguntan desde cuándo los obligados tributarios residen en ese domicilio en DDD y contesta, simplemente, que lleva cuatro años ejerciendo sus tareas como empleada doméstica para la familia.

Finalmente, resta importancia a elementos probatorios poco útiles, a su entender, realizados por la AEAT, y vuelve a explicar los tratamientos médicos a los que en su caso han estado sometidos. Aporta datos de documentos escriturados en territorio foral. En cuanto a su presencia en clubes deportivos, lo justifica en que en realidad no es él, sino su hijo, el que disfruta de ello (y añade la imposibilidad física para él de seguir el ritmo de actividades que efectúa su hijo). Respecto de los movimientos y transacciones bancarias, dice que todo se opera a través de la banca electrónica.

El escrito de la esposa va en la misma línea.

1.4. Alegaciones finales

10° Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 23 de mayo de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesados, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

11° La AEAT comparece con fecha de 28 de mayo de 2019. Insiste en su argumentación y en los medios de prueba propuestos. En particular y con referencia a estos últimos (i) detalla el resultado de los requerimientos de información realizados a entidades bancarias, con énfasis en los realizados en Cataluña; (ii) efectúa la que considera reconstrucción de los viajes realizados entre DDD y Navarra entre los años 2013 y 2017, de lo que resultaría un presunto número máximo de días de estancia en Navarra; (iii) rebate algunas de las alegaciones efectuadas por los obligados tributarios en cuanto a actividades de ocio, en el sentido de que sí se acreditan los accesos del obligado, no ha facilitado tarjetas de invitado a nadie y, además, se trata de un club en el que el derecho de acceso es personal e intransferible o que la obligada acude tres veces a la semana a una cierta actividad; (iv) efectúa algunas consideraciones en relación con los requerimientos informativos efectuados a entidades y profesionales sanitarios que, a su parecer, contradicen lo alegado por los obligados -por ejemplo, las 26 visitas a una misma médico en tres años-; (v) efectúa algunas consideraciones en relación con los requerimientos de información realizados a suministradoras, entidades de seguros y otras.

Asimismo, contesta las alegaciones formuladas por la HTN, apoyándose en diversas resoluciones judiciales que vendrían, a su entender, a desvirtuar el planteamiento formal de la HTN, atrincherado sobre la presunción de veracidad de las declaraciones de los obligados tributarios. Insiste en varios elementos: (i) la acreditación de empleados del hogar en territorio común y no en el foral; (ii) la capacidad probatoria de los testimonios recogidos, incluso de personas no identificadas; (iii) la falta de credibilidad de las manifestaciones de amigos y personal dependiente de los obligados tributarios y la nula virtualidad de otras, como la del secretario del ayuntamiento.

En cuanto a las alegaciones efectuadas por los obligados, subraya cómo las efectuadas ante la HTN se realizaron previo contacto telefónico entre obligados y HTN Y compartiendo intereses, lo que les resta credibilidad., Igualmente destaca la extraordinaria coincidencia de los argumentos de ellos y de la HTN. Desarrolla algo más el discurso relativo a la asistencia sanitaria habitual que reciben los obligados tributarios en DDD, con algunas indicaciones al respecto (por ejemplo, que estaban dados de alta en el Servei Catalá de la Salut hasta 2017, momento en el que se dan de alta en el Servicio Navarro de Salud o el cuestionamiento de las pruebas relativas al gasto farmacéutico en la oficina de farmacia de la hermana de la obligada

tributaria). Contradice también, entre otras cosas, las declaraciones efectuadas en cuanto al gasto energético y de calefacción.

12° El día 28 de junio de 2019 se presenta un escrito por parte de la HTN, referido a las alegaciones y pruebas aportadas por la AEAT. La HTN se ratifica en sus posiciones anteriores y efectúa algunas consideraciones de carácter conclusivo. En particular, insisten en las dificultades de demostrar el verdadero lugar de residencia, cuando hay elementos probatorios en uno y otro sentido y que, en tal caso, debe apostarse por el respeto a las declaraciones efectuadas por los obligados tributarios. Igualmente en que ha de darse más relevancia a los datos relacionados con el lugar físico correspondiente al domicilio declarado y no a otros. Ultima su argumentación centrándose en lo que llama los condicionantes específicos a tener en cuenta para determinar la vinculación con el territorio: (i) el abandono de la actividad laboral, la convivencia conyugal, el arraigo en su tierra natal; (o ii) la no necesidad de residencia permanente ni en un territorio ni en otro.

13° Los obligados tributarios habían presentado un escrito, de fecha 2 de julio de 2019, solicitando ampliación del plazo para contestar los escritos de la AEAT que hemos resumido en el antecedente anterior, lo que les fue admitido por el sr. Presidente de la Junta Arbitral. Así, la obligada tributaria comparecería de nuevo ante la Junta, y se le entregaría una copia del expediente en el estado en el que se encontraba a mediados del mes de julio.

14° Comparecen los obligados tributarios, por medio de su representante, para, finalmente, exponer los últimos fragmentos de sus alegaciones. De lo señalado conviene destacar lo siguiente: (i) se pone de manifiesto la que dicen ser sorpresa por la aportación tardía de muchos elementos probatorios por parte de la AEAT, siendo que se disponía de los datos con anterioridad, cuestionando su necesidad y eficacia, minimizando algunas apreciaciones e indicando, respecto de los pagos mediante tarjeta localizados geográficamente, que las tarjetas eran usadas con alguna frecuencia por sus hijos; (ii) se opone a la reconstrucción de los viajes realizados entre DDD y Navarra sobre los pagos de peaje mediante tarjeta advirtiendo que se trata de un contrato teletac, fijo en un determinado automóvil, que es de uso exclusivo por uno de sus hijos; (iii) aporta como elemento de contraste que en el mismo día, en distinto lugar, se realizan cargos con tarjetas distintas del mismo titular, resultando imposible en tal caso la localización geográfica; (iv) rechaza que se compare el uso de tarjetas en una gran ciudad y en un pueblo de 300 habitantes; (v) cuestiona las conclusiones efectuadas por la AEAT respecto del tratamiento sanitario recibido en uno y otro territorio e insiste en la relevancia de las compras en oficina de farmacia acreditadas en territorio foral; (vi) desacredita las conclusiones relativas a los suministros en los respectivos domicilios; (vii) restaba importancia a las hipótesis relacionadas con la presencia de los obligados tributarios en centros deportivos de DDD y pone de manifiesto que, aunque el título para la entrada en alguno de ellos sea personal e intransferible, de facto no se efectúa control alguno, lo que permitía el acceso de su hijo (aparte de que los horarios de las entradas no se corresponden con el modus vivendi, en este caso, del obligado tributario, como ya se dijo en otro momento); (viii) hace lo propio con otros elementos secundarios explorados por la AEAT.

Los obligados tributarios no dejan de recordar que la porción más intensa de las pruebas se refiere a un período de tiempo muy concreto (2016 y 2017), nunca a todo el período al que la AEAT pretende atraerlos al territorio común. Y que en cualquier caso no resulta admisible semejante efecto hacia atrás, más teniendo en cuenta la prescripción.

II. NORMAS APLICABLES

15° Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.
- b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

16° En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

17° En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

18° Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del lugar en que el obligado tributario tuvo su residencia habitual en el período objeto de la discusión. Mientras la AEAT afirma que el domicilio no se encuentra en territorio foral, sino que se encuentra en DDD, reconociendo que los obligados tributarios frecuentan la Comunidad Foral, especialmente en fines de semana y vacaciones, la HTN entiende que el domicilio se encuentra en el municipio navarro de CCC, aunque el matrimonio se traslade numerosas veces a DDD, dado los vínculos familiares que les unen a esta ciudad -residen sus hijos-y el uso de ciertos servicios de salud.

19° Pues bien, en términos generales, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico establece que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

"1: Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días: a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2: Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Téngase en cuenta igualmente el apartado 3 del referido artículo 8, según el cual:

"Asimismo se considerará que tiene residencia en territorio navarro (...): b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

20° Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia no implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio sea exclusiva o única, sino que, al contrario, es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos. y hemos manifestado, por último, que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria solo resultaría en principio de

aplicación cuando se hubiera acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se hubiera acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto. Igualmente es una regla subsidiaria que la Junta Arbitral tendrá que emplear cuando no disponga de evidencias para afirmar, pero tampoco para negar con seguridad que el domicilio se encontraba en un municipio de la Comunidad Foral.

21° Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 77 Y 78 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que en los períodos afectados los obligados tributarios no tuvieron su residencia habitual en Navarra. Del éxito de esta acreditación dependerá que se enerve la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que recogen las leyes y normas aplicables en cualesquiera territorios .

22° Tal y como reconoce la HTN, resulta complejo atribuir domicilio fiscal cuando hay elementos probatorios que conducen a uno y los que lo hacen a otro, como no puede ser de otra manera cuando parece claro que hay dos viviendas que, mucho o poco, se utilizan. Ahora bien, dejar que en una circunstancia así el domicilio fiscal y, en consecuencia, la tributación, la decida el obligado tributario, por medio de sus declaraciones, no puede tomarse como una solución indefectible. Frente a ello, la AEAT debe tratar de acreditar que no se ha permanecido en territorio foral "el mayor número de días" del período impositivo. Aunque pudiera parecer que se le exige probar un hecho negativo, la demostración de que ha permanecido en territorio común "el mayor número de días" no deja de ser equivalente. De otra parte, el Convenio señala que "para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales", lo que complicaría sobremanera la actividad probatoria en este caso de la AEAT. No obstante, ello, en la medida en que esta regla favorece a la HTN, debe ser ella la que acredite la temporalidad de las posibles ausencias.

23° A tal fin, la AEAT ha desarrollado una actividad probatoria muy robusta, al menos en relación con los períodos a los que luego nos referiremos, y nada se le puede reprochar sobre el momento en el que se aportan pruebas o se realizan consideraciones, todo siguiendo los momentos del procedimiento ante la Junta Arbitral. En una consideración conjunta de todo el material probatorio aportado entendemos que hay elementos para determinar que los obligados tributarios no han permanecido en territorial foral "el mayor número de días". Era la AEAT la que lo tenía que acreditar, es claro, y pensamos que lo ha hecho. Siendo esto así, dejan de tener interés las reglas subsidiarias previstas en el arto 8.º del Convenio.

Antes de entrar en qué datos del referido acervo probatorio nos parecen más significativos hemos de señalar la preocupante perspectiva del obligado tributario que pretende desvirtuar pruebas muy relevantes en circunstancias que son de imposible demostración y también indicativas de comportamientos inusuales: por poner algunos ejemplos , nos referiremos a las tarjetas de crédito compartidas; o al uso indebido de títulos de acceso intransferibles.

También creemos relevante la dubitativa actitud de la HTN ante el embate probatorio de la AEAT. La aportación probatoria que realiza es, como poco, escasa y los argumentos dirigidos a dar mayor valor más los que llama "datos relacionados con el lugar físico correspondiente al domicilio declarado", por ser elementos de convicción de mayor calidad (vid. especialmente el inciso segundo de sus alegaciones finales), enlazando con intereses vitales que no son necesariamente los previstos por la norma como punto de conexión. Estamos de acuerdo en que lo que tiene que demostrar la AEAT es que los obligados tributarios no tienen la residencia habitual en territorio foral, pero, desde luego, si demuestran que tienen la residencia habitual, siguiendo los mismos criterios, fuera de dicho territorio -esto es, más de lo que le pide el artículo 8.º del Convenio-nada podrá reprocharse a esa intención.

24° Los escenarios manejados por la AEAT son muchos; pero, de ellos, hay algunos que consideramos especialmente relevantes. Se trata de todas aquellas evidencias que al marcar la localización de los obligados tributarios permiten una trazabilidad de su trayectoria. Entre otros, citaríamos los pagos con tarjeta; las entradas registradas en ciertos locales de ocio; y los pagos referidos a peajes en autopistas.

En efecto, el volumen y la continuidad de las anotaciones referidas a pagos con tarjeta en establecimientos y negocios catalanes y extracciones en cajeros automáticos también localizados en DDD complican mucho la versión de los obligados tributarios. Las explicaciones que se dan, sobre la utilización de tarjetas de crédito por otros familiares, tienen un limitado poder de convicción, y deben situarse en un plano que va más allá de la normalidad, cuando es de suponer que se debe exigir al portador de las tarjetas alguna suerte de identificación. Si existen algunas incoherencias, porque se considera que con dos tarjetas diferentes a nombre del mismo titular se está pagando en dos lugares diferentes y que eso denota que no puede tratarse de la misma persona, ese razonamiento no puede echar por tierra la ardua tarea probatoria de la AEAT, sino que, al contrario, la necesidad de acreditación debe recaer sobre quien efectúa sus gastos con ese aparente desorden.

El estudio referenciado a las tarjetas vinculadas a cuentas de (...) o del (...) es convincente, como se muestra en este cuadro.

Obligado tributario/Concepto	Pagos por compras (num. operaciones)		Extracciones en cajeros automáticos (num. Operaciones)	
	En Cataluña	En Navarra	En Cataluña	En Navarra
AAA	243/351	26/351	59/66	7/66
BBB	269/400	10/400	19/20	1/20

Obsérvese que hemos excluido del total las operaciones realizadas tanto fuera de Cataluña como fuera de Navarra, por mucho que pudieran reforzar, si se computasen, el argumento a favor de la AEAT.

El volumen de operaciones con tarjeta geolocalizadas en Cataluña -compras y extracciones- es extraordinariamente mayor que el de las operaciones geolocalizadas en Navarra. Para enervar la eficacia de esta evidencia hubieran hecho falta mejores y más concretas explicaciones, sin que modifique la convicción de la Junta alusiones genéricas y sin aportación de documento alguno referidas al uso de las tarjetas mediante banca telemática o al hábito de dejar de emplear las tarjetas de crédito o débito en la comarca navarra en la que los obligados tributarios dicen estar domiciliados.

25° Igualmente, cuando la AEAT ha aportado evidencias acerca de la continuada presencia en la ciudad de DDD de los obligados tributarios, en función de su asistencia regular a ciertos establecimientos de ocio, no puede enervarse esa prueba con la mera declaración voluntarista de la utilización del título de acceso por un tercero, todo sea dicho, sin aportar ninguna prueba real de esa circunstancia.

El volumen documentado de entradas del obligado tributario es muy notable, dando idea de habitualidad, sin que consideremos necesario reproducir en la resolución los datos exactos que acredita la AEAT.

26° Y, para terminar con la referencia a las evidencias que consideramos determinantes para resolver el caso, la reconstrucción de los trayectos DDD-Navarra por medio del control de los pagos en los peajes y gasolineras es una evidencia muy relevante, que liga a los obligados tributarios principalmente con la ciudad de DDD, pudiendo afirmar que no es ningún municipio navarro el lugar donde se encuentran más días en el año. Al igual que se ha dicho respecto de otros elementos probatorios, la especulación sobre que esos viajes pueden corresponder a otra

persona, cuando están pagados con una tarjeta de su titularidad, merece una prueba más elocuente.

La AEAT dibuja, con estos datos, el escenario de máximos en el que se podría decir que los obligados tributarios se encuentran físicamente en territorio foral, resultando un volumen de días que no se acerca ni por asomo a la mayor parte de los días del ejercicio. Mucho más parecen ausencias esporádicas respecto del domicilio en DDD.

Enlazan con este aspecto los pagos efectuados con tarjeta por los obligados tributarios vinculados a peajes y aparcamientos. De nuevo la importancia relativa de los pagos efectuados en Cataluña es abrumadora. Las cifras absolutas de pagos en este territorio son muy indicativas. Este sería el cuadro relativo a este elemento probatorio:

Obligado tributario	Pagos con tarjeta de crédito o débito por peajes y aparcamientos (núm. Operaciones)	
	En Cataluña	En Navarra
AAA	440/793	121/793
BBB	503/676	88/676

27° Al hilo de todo lo que se acaba de señalar, para que se dé fuerza a la regla de no cómputo de las ausencias temporales, se habría requerido alguna actividad probatoria relevante por parte de quienes resultan beneficiadas por ella. No hay más que conjeturas o las apelaciones ya mencionadas de los obligados tributarios a que, en realidad, el dato se corresponde con otros familiares, aunque utilicen sus tarjetas de crédito, que ya hemos dicho que es inadmisibles.

28° Son muchos más los elementos probatorios que se aportan por las partes y por los obligados tributarios, pero consideramos que por sí solos no tienen la fuerza de los que acabamos de considerar y que, en sí mismos, unos abundarían en un sentido y otros en otro. Por esa razón entendemos que es suficiente el detalle, correspondiente a aquellos y determinante de la convicción de la Junta Arbitral acerca del lugar del domicilio. En este sentido y en relación con estos elementos de convicción sí estaríamos de acuerdo con el planteamiento defensivo de la HTN, en el que se indica que frente a cada aportación de la AEAT, se opone el adecuado contrapunto por los obligados tributarios y por la HTN -en algunos casos, lo contrario, de manera que, al final, lo que queda es la duda. Téngase en cuenta a este respecto lo siguiente:

- Que en cuanto a las comunicaciones y localizaciones de los obligados tributarios por las respectivas Administraciones, es claro que fueron localizados en CCC y no en DDD.
- Que los datos referidos a consumos y suministros en ambas viviendas son objeto de interpretaciones y explicaciones diversas y variadas, que no conducen a una respuesta clara.
- Que la comunicación de domicilios en DDD a la Tesorería General de la Seguridad Social a lo largo de la vida laboral ha de contextualizarse en relación con los efectos que son propios en su ámbito, sin ir más allá.
- Que los elementos referidos al uso de servicios de salud y farmacéuticos son contradictorios entre sí, abonando unas veces las tesis de la AEAT y otras las de la HTN.
- Que los testimonios de terceros que obran en el expediente son igualmente contradictorios. En algunos casos la espontaneidad inicial del testigo es objeto de matiz o arrepentimiento.
- Que abundan muchos otros elementos probatorios de todo tipo y a favor de unas tesis o de otras que se contrarrestan entre sí.

De todo este conjunto que elementos, datos e indicios, el que consideramos sin duda más claro y significativo, a favor de la tesis de la AEAT, es el de la contratación de empleados del hogar

en DDD hasta el año 2017 por parte de los obligados tributarios. No obstante, lo situaríamos como un elemento menor en comparación con los vistos más arriba.

29° Los "condicionantes específicos" que propone la HTN como solución final -el arraigo vital, los lazos familiares, etc.-no son elementos relevantes para la decisión.

30° Para finalizar, ha de observarse que el conjunto probatorio sobre el que hemos basado las conclusiones de esta resolución se basa en los períodos 2013 a 2017. Por lo tanto, y siguiendo la pauta exigible, según la cual el análisis relativo al cambio de domicilio ha realizarse ejercicio por ejercicio no resta sino indicar que es a partir del ejercicio 2013 y no desde el 2009, como pretendía la AEAT, cuando ha de considerarse que los obligados tributarios no se encuentran domiciliados en territorio foral.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar parcialmente la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que los obligados tributarios no se encuentran domiciliados en territorio foral desde el período impositivo 2013.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

RESOLUCIÓN DE 22 DE JULIO DE 2019. CONFLICTO 117/2018

<p>Conflicto: 117/2018</p> <p>Promotor: Consejero de Hacienda y Política Financiera de la Comunidad Foral de Navarra</p> <p>Administraciones en conflicto: Hacienda Tributaria de Navarra y Diputación Foral de Bizkaia</p> <p>Objeto: Discrepancia respecto del domicilio fiscal</p> <p>Fecha de la resolución: 22 de julio de 2019</p>

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL**I. ANTECEDENTES**

1º El día 16 de mayo de 2018 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera de la Comunidad Foral de Navarra promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia suscitada respecto de la localización del domicilio fiscal de D. AAA. La Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) sostiene en su escrito que el domicilio del obligado tributario se encuentra en el municipio de BBB (Navarra), en una vivienda puesta a su disposición por la entidad para la que prestaba sus servicios, mientras que la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante, DFB) sostiene que el domicilio del obligado tributario se encuentra en CCC (Bizkaia).

2º Los antecedentes de hecho expuestos por la HTN se remontan al 8 de mayo de 2017, fecha en la que notificó su propuesta de cambio de domicilio a la DFB. Junto con la propuesta se dio traslado a la DFB del conjunto de actuaciones realizadas sobre el asunto por el Servicio de Inspección tributaria de la HTN, plasmadas en un informe de comprobación e investigación sobre el domicilio fiscal del contribuyente. La propuesta fue rechazada mediante escrito del Director General de Hacienda de la DFB de 8 de abril de 2018, considerando que no existen pruebas suficientes para desvirtuar que el domicilio fiscal fuera otro distinto del declarado.

3º Al entender de la HTN el domicilio de don AAA durante los años 2011 y 2013, completos, se encontraba en una vivienda sita en el municipio navarro antes señalado y no en el declarado de CCC. La HTN consideraba que el domicilio correcto del señor AAA, entrenador del equipo de DDD, debe ser el correspondiente al lugar en el que desarrollaba su actividad profesional y se ubicaba la vivienda que la entidad para la que prestaba sus servicios profesionales puso a su disposición en el municipio de BBB.

Dice la HTN que la relación contractual que vinculaba al obligado tributario con una entidad deportiva de Navarra, como entrenador profesional, le obligaba a desarrollar las funciones propias de su actividad laboral ordinaria en Navarra y no en Bizkaia. Insiste la HTN en que el obligado tributario tenía obligación de asistir a cuantos actos se le requiriese desde el club y desde su Fundación, no siendo infrecuente la mención en la prensa regional de su presencia en eventos deportivos y sociales localizados en Pamplona y alrededores en fechas y horas que nada tienen que ver con sus obligaciones como entrenador, relacionando en los documentos que obran en el expediente tres casos de presencia. .

Se añade: "i) La puesta a disposición del sr. AAA por parte de su empleador de una vivienda en BBB, cercana a las instalaciones del club en las que el obligado tributario desarrollaba de forma cotidiana las funciones de responsable como entrenador profesional de fútbol. ii) Los consumos de la citada vivienda que, excluidos los periodos vacacionales y aquellos otros en los que el sr. AAA, por razón de sus funciones como entrenador, habría de realizar desplazamientos y estancias fuera de Navarra, acreditan que se trataba de una vivienda habitada al menos por

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020 que se incluye tras el texto de esta Resolución

una persona de manera continuada y estable. iii) La asistencia del obligado tributario, al margen de sus estrictas labores profesionales de entrenador, a eventos deportivos y sociales a instancia del club y de su fundación deportiva. y iv) Las manifestaciones recabadas del arrendador de la vivienda, en las que declaró a la Inspección que le constaba que el obligado tributario vivía habitualmente en la vivienda arrendada en el periodo de marzo de 2011 a septiembre de 2013."

Añade la HTN que la Comunidad Foral de Navarra fue, además, en el periodo examinado, .el territorio donde el obligado obtenía la mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario. El señor AAA ha percibido sus retribuciones en concepto de rendimientos de trabajo como entrenador profesional, .en las elevadas cuantías reflejadas en el informe del Servicio de Inspección de HTN, del DDD, entidad con domicilio fiscal en Pamplona, sin que HTN tenga constancia ni haya sido informada por la DFB de otros posibles rendimientos declarados por el contribuyente en sus declaraciones efectuadas a la DFB y obtenidos en territorio común.

4º La DFB, como se dijo, rechazó la rectificación propuesta. Señala la DFB que el horario de trabajo del señor AAA le permitiría el desplazamiento prácticamente diario (ida y regreso) entre CCC y EEE, sin perjuicio de que de manera esporádica usase el inmueble en BBB e incluso pernoctase alguna vez. El obligado tributario, de otra parte, señala que salvo los fines de semana, el resto de días iba y venía a CCC. Esto es perfectamente compatible con su trabajo, según explica el obligado tributario, quien, además, minimiza las referencias a los compromisos fuera de los horarios ordinarios de entrenamiento.

Asimismo hace referencia a que los consumos de energía y agua son mucho ' mayores en su vivienda en CCC que en la vivienda en Navarra. También a datos referidos a su patrimonio, en Bizkaia, y a sus vínculos familiares en Bizkaia, donde residía su cónyuge e hija.

5º La HTN pone de manifiesto su desacuerdo con la afirmación de la DFB pretende reducir las funciones y jornada de trabajo ordinaria de un entrenador profesional de un club de (...) división al ámbito temporal de duración de los entrenamientos de la plantilla. Conforme a los elevadísimos emolumentos que perciben estos profesionales -dice la HTN-el nivel de dedicación que se le exigiría al señor AAA sería el propio de una disponibilidad plena, lo que resulta poco compatible con un horario limitado y fijo que pudiera determinar unilateralmente el propio interesado. Y esa exigencia de plena y absoluta disponibilidad, que se da por supuesta como propia de estas profesiones, obliga a que el lugar de la residencia habitual del profesional se encuentre en el mismo municipio de la entidad para la que presta el servicio o a una distancia muy cercana al mismo.

Por otra parte, la HTN pone de manifiesto su extrañeza por el hecho de que el obligado tributario señale que salvo los fines de semana, el resto de días iba y venía a CCC. Dice la HTN que se trata de un trayecto ciertamente largo, alrededor de 142 kilómetros, que podría requerir cerca de cuatro horas diarias, ida y regreso, y respecto del cual, además, el interesado afirma que, ni tan siquiera reducía el tiempo de los trayectos , al no utilizar peaje de pago alguno.

Añade la HTN que las funciones de control y supervisión personal que, fuera de los actos de entrenamientos, tenía encomendadas el señor AAA en relación con la plantilla de jugadores, como responsable directo de estos, no hubieran podido ser realizadas si este hubiera mantenido su residencia habitual en la vivienda de CCC a casi dos horas de carretera de Pamplona. Considera que lo más lógico y verosímil es que tales viajes a la vivienda en la que reside su familia fueran esporádicos. Continúa su razonamiento la HTN señalando que si el señor AAA hubiera precisado tan solo un alojamiento los fines de semana alternos, cuando el DDD jugaba en casa, parece de todo punto extraño que exigiese por contrato una vivienda, e hiciese uso de ella durante varios años, en lugar de un alojamiento hotelero, más adecuado al uso esporádico que afirma haber realizado durante todo el periodo de su estancia en Pamplona. Y -concluye-ese supuesto uso prácticamente residual que afirma realizó de la vivienda no se corresponde en absoluto con los consumos de energía eléctrica recogidos en el domicilio de BBB durante los periodos discutidos.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Insiste la HTN en que su actividad profesional como entrenador de fútbol le obliga forzosamente a cambios en su residencia habitual continuados en el tiempo en función de los distintos clubes o entidades que contraten sus servicios, por lo que se estima que tales vínculos no tienen en estos casos relevancia probatoria para la localización tributaria de este tipo de contribuyentes.

6° Con fecha de 5 de junio de 2018 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas y de los obligados tributarios.

7° . Con fecha de 25 de junio de 2018 la DFB remite a la Junta Arbitral escrito de alegaciones.

En primer lugar, y con carácter previo, señala que la competencia para tramitar este procedimiento debiera corresponder a la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y no a la Junta Arbitral del Convenio Económico con Navarra. Sin perjuicio de cómo se resuelva esa cuestión, interesa una serie de argumentos sobre el fondo de la controversia.

Insiste la DFB en la presunción de certeza de que el domicilio sea el declarado por el obligado tributario, que solo puede ser destruida mediante pruebas sólidas y suficientes que no han sido aportadas. Adjunta a tal efecto un nuevo informe de la inspección tributaria de la DFB en el que se insiste en que el señor AAA ni tenía que residir en BBB con habitualidad ni lo hacía, tratando de desmontar la argumentación efectuada desde la HTN. Igualmente rechaza ' la relevancia del razonamiento fundamentado en la asistencia a eventos o en los consumos de electricidad yagua.

8° El Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 11 de septiembre de 2018 declarando abierto el período de instrucción durante un período máximo de dos meses y emplazando a las partes para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para el esclarecimiento de los hechos y la resolución definitiva del conflicto.

9° En el plazo abierto a tal efecto la HTN ha presentado un escrito de fecha 8 de noviembre de 2018, al que acompaña varios documentos anexos. Se trata, entre otros, de ciertos testimonios; de la identificación del vehículo cedido al trabajador; a los horarios de entrenamientos; o a actividades realizadas fuera de esos horarios. En particular, se aporta testimonio de Autopistas de Navarra, informando de que en sus registros no figuran datos respecto de su utilización por el señor AAA.

10° Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 23 de mayo de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesado, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

11° El 4 de junio de 2019 comparece la representación de la HTN, obteniendo .copia del expediente. Habiendo transcurrido el plazo de un mes, ni ha comparecido la DFB ni el interesado.

12° Dentro del referido plazo la HTN ha presentado escrito de alegaciones finales. En el escrito se viene a ratificar en las posiciones mantenidas. Asimismo efectúa algunas consideraciones relacionadas con los argumentos esgrimidos por la DFB.

En particular, ataca la intención de la DFB de negar la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aportando antecedentes y doctrina del Tribunal Supremo.

En general, la HTN insiste en argumentos y elementos probatorios que habían sido efectuados en el conjunto de escritos e informes referidos, por lo que no consideramos necesario reproducirlos con detalle; bien es cierto que perfecciona su razonamiento en algunos aspectos como el análisis de los datos de consumos y suministros del señor AAA en la vivienda de la que era cesionario en territorio navarro .

II. NORMAS APLICABLES

13° . Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra , aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio , por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.
- b) El .Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

14° En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

15° En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

16° Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del lugar en que el obligado tributario tuvo su residencia habitual en el período objeto de la discusión.

17° Pues bien, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico establece que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

"1. Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días: a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que formalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

1 Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Téngase en cuenta igualmente el apartado 3 del referido artículo 8, según el cual:

"Asimismo se considerará que tiene residencia en territorio navarro (...): b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

18° Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia no implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio sea exclusiva o única, sino que, al contrario, es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020 que se incluye tras el texto de esta Resolución

persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Y hemos manifestado, por último, que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria solo resultaría en principio de aplicación cuando se hubiera acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se hubiera acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del Citado precepto. Igualmente es una regla subsidiaria que la Junta Arbitral tendrá que emplear cuando no disponga de evidencias para afirmar, pero tampoco para negar con seguridad que el domicilio se encontraba en un municipio de la Comunidad Foral.

19° Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 77 y 78 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas, corresponde a la HTN, promotora del conflicto, acreditar que en los periodos afectados el señor AAA tuvo su residencia habitual en Navarra. Del éxito de esta acreditación dependerá que se enerve la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que recogen las leyes y normas aplicables en cualesquiera territorios.

20° En opinión de esta Junta Arbitral, los elementos probatorios que, a tal fin, ha aportado la HTN acreditan la presencia en territorio navarro durante el mayor número de días. Ahora bien, dado que demostrar la pernoctación del interesado durante más de la mitad de los días del año es una prueba imposible, han de valorarse los indudables indicios que concurren.

Resulta muy relevante a estos efectos la actividad como entrenador profesional de un equipo de fútbol de (...) división, en Pamplona, combinado con la disposición de una vivienda en el municipio de BBB. Las reglas de la lógica determinan que alguien en esas circunstancias permanezca mayoritariamente en un lugar próximo a su trabajo, resultando poco creíble un desplazamiento casi diario desde CCC a Pamplona, más cuando no se aporta por parte del señor AAA siquiera un recibo de autopista -recuérdese que consta a tal efecto certificación de la empresa concesionaria de las autopistas de Navarra en el sentido de que no figura ningún tránsito efectuado por el señor AAA-. Cuando la explicación es tan rebuscada debería haber sido el interesado quien aportara alguna evidencia diferente.

Otra cosa podríamos pensar si su domicilio familiar en CCC se encontrase a una distancia diferente, situación que se podría producir perfectamente y que podría permitir que de manera razonable se desplazase a diario desde su domicilio familiar a su lugar habitual de trabajo. En buena lógica, con arreglo a criterios de una buena administración, el club, en tal caso, podría haber optado por otras fórmulas diferentes a la empleada para la eventualidad de que el entrenador tuviera que pernoctar. Las reglas de la sana crítica nos llevan a pensar en la anormalidad de la itinerancia diaria a semejante distancia, más en un empleo de tal responsabilidad y remuneración y al menos se podrían esperar evidencias más recias, aunque fueran testificales, que, desde luego, no obran en el expediente y que pudieran desmontar lo que parece lo razonable, pero quizá no sea lo cierto. Teniendo en cuenta que se puso a disposición del interesado un vehículo y que parece que este vehículo era el utilizado con habitualidad, tuvo a su alcance haber generado evidencias para facilitar la acreditación de que lo que dice era cierto (por ejemplo, documentando los kilómetros recorridos) y en absoluto lo hizo; por el contrario, plantea justificaciones poco verosímiles.

Por lo demás, aparte del razonamiento lógico formulado, la HTN ha podido aportar un mínimo de elementos indiciarios que consideramos, valorados de manera conjunta, son suficientes para poner en duda la veracidad de lo declarado por el contribuyente, a saber: i) que los consumos de energía y agua de la vivienda en BBB se corresponden al menos con los de una

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020 que se incluye tras el texto de esta Resolución

vivienda habitada por una persona de manera continuada y estable; ii) el testimonio del arrendador de la vivienda, que declaró que el obligado tributario vivía habitualmente en la vivienda arrendada, en el sentido de que era habitual cruzarse con el señor AAA por la mañana, en un vehículo de marca (...), cuando se dirigía al entrenamiento en EEE y el arrendador se encontraba en la zona de la vivienda, pues regentaba un negocio en la misma; iii) el testimonio de un miembro directivo del club que contesta a la pregunta de si el señor AAA iba todos los días a su casa de CCC diciendo que "algún día, sobre todo si al día siguiente no había entrenamiento, se iba a visitar a la familia a su casa de CCC"; y iv) que la actividad de un entrenador de élite se extiende a la presencia frecuente en eventos sociales en el entorno de Pamplona, lo que se compadece mal con la itinerancia puesta de manifiesto, aportando algunas evidencias reflejadas en la prensa escrita.

21° La actividad desarrollada por la DFB para desvirtuar los contundentes indicios como poco ha de calificarse de escasa. En cuanto a la habitual no pernoctación en BBB se limita a reproducir y considerar una conjetura plausible lo que señala el contribuyente, eso es, que iba y venía a diario de Pamplona a CCC.

Contradice igualmente lo que plantea la HTN en cuanto al consumo de energía yagua indicando que los consumos son mucho mayores en su vivienda en CCC, pero es una afirmación que sirve de poco, teniendo en cuenta que en esa vivienda reside habitualmente su familia, lo que no se discute.

En lo que corresponde a las actividades a realizar fuera del horario habitual, minusvaloradas por la DFB, consideramos que, en efecto, no son muy relevantes, a la vista de los escasos ejemplos aducidos por la HTN. Pero en ningún caso enerva la idea que puede formarse esta Junta en relación con un empleo tan exigente y bien retribuido.

Igualmente la DFB pone de manifiesto la relevancia del patrimonio del interesado (cuentas, inmuebles) fuera del territorio foral navarro. Lo que carece de importancia a los efectos que nos interesan.

Finalmente desacredita la declaración del arrendador, quien afirmaba ver frecuentemente al contribuyente por la zona, por ser contraria a las manifestaciones del propio interesado. En cualquier caso, se trata de un testimonio identificado: la DFB conocía esa identificación y podía haberse dirigido a él para tratar de esclarecer las dudas que le pudieran determinar sus afirmaciones. No habiéndolo hecho, lo que figura es un testimonio de que habitualmente se encontraban a una distancia de casi 8 kilómetros de las instalaciones de EEE, en un lugar que no parece paso obligado entre CCC y las instalaciones de EEE del club DDD. Mucho sentido no tiene ni la itinerancia, ni la falta de uso de la autopista, ni la visita diaria por BBB antes del entrenamiento. Por cierto, según consta en diligencia, el vehículo cedido por el club al entrenador era un (...) de color gris, hecho concordante con el testimonio anterior.

Nada se dice del testimonio del miembro directivo del club, antes reproducida, y que también se pudo tratar de desarmar.

22° De la apreciación conjunta de los elementos que constan en el expediente la Junta Arbitral entiende que el señor AAA reside en Navarra a la vista de la regla de la presencia física. Ahora bien, si aún se mantuvieran dudas sobre la acreditación de la presencia del interesado en alguno de los dos territorios, navarro o bizkaíno, saltaría la regla segunda del artículo 8 del Convenio, según la cual las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

De igual manera, si se considerase que esta Junta Arbitral no dispone de evidencias suficientes para afirmar con seguridad que el domicilio se encontraba en Pamplona, pero tampoco claridad para negar esta circunstancia, igualmente se haría preciso acudir al segundo de los criterios establecidos por el arto 8.2 del Convenio.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Del tipo de actividad que realiza el señor AAA y de los elementos referidos a su patrimonio a los que se va refiriendo ocasionalmente la DFB no resulta aventurado deducir que la mayor parte de la base imponible del IRPF la ha obtenido, respecto de los ejercicios discutidos, en territorio navarro.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la HTN y, en consecuencia, declara que D. AAA ha tenido su domicilio fiscal en territorio navarro durante los períodos en conflicto.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia de 17 de diciembre de 2020

SENTENCIA nº 1760/2020

En Madrid, a 17 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo registrado con el nº **364/2019**, interpuesto por el procurador don (...), en nombre y representación de la **DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA**, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 22 de julio de 2019, recaída en el conflicto arbitral nº 117/2018. Han intervenido, como partes demandadas, la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada por el Abogado del Estado; y el Letrado de la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA** en nombre y representación de ésta.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. (...).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de 1 de octubre de 2019, el procurador (...), en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya, interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptada el 22 de julio de 2019 en el conflicto arbitral nº 117/2018.

Se tuvo por interpuesto el recurso contencioso-administrativo por diligencia de ordenación de 9 de octubre de 2019, en el que al propio tiempo se reclamó el expediente administrativo.

SEGUNDO.- Mediante la citada diligencia de ordenación de 9 de octubre de 2019 se tuvo también por personado al procurador Sr. (...), en la indicada representación, y 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.

El Abogado del Estado, mediante escrito de 16 de octubre de 2019, se ha personado como parte demandada en el presente recurso. Esta Sala y Sección, mediante diligencia de ordenación de su fedataria de 17 de octubre de 2019, le tuvo por personado en concepto de recurrido.

El Asesor Jurídico-Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, mediante escrito de 8 de noviembre de 2019, se personó como parte codemandada y esta Sala así lo reconoció en diligencia de ordenación de 11 de noviembre de 2019.

TERCERO.- Por virtud de diligencia de ordenación de 11 de septiembre de 2019 se tuvo por personada y parte a la Administración demandada y por recibido el expediente administrativo y, una vez comprobados los emplazamientos requeridos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción, se dio traslado del expediente a la Diputación Foral de Vizcaya para que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda, escrito que fue presentando el 4 de diciembre de 2019.

CUARTO.- En su demanda, tras relatar los hechos que se consideran relevantes, la Administración foral actora formuló su pretensión en el suplico, interesado de este Tribunal Supremo lo siguiente, transcrito literalmente:

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

"... **SUPLICO** que teniendo por presentado este escrito con sus copias, se sirva admitirlo, tener por devuelto el Expediente Administrativo y por formulada en tiempo y forma la demanda en el Recurso Contencioso Administrativo nº 364/19, y, previos los trámites legalmente preceptivos, en méritos de lo aducido, en su día dicte Sentencia por la que se anule la Resolución de 22 de julio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra por la que resuelve el conflicto 117/2018, interpuesto por Consejero de Hacienda y Política Financiera de la Comunidad Foral de Navarra frente a la Hacienda Foral de Bizkaia respecto al domicilio fiscal de Don AAA, declarando: Que la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra es incompetente para resolver el conflicto acerca del domicilio fiscal de Don AAA durante los ejercicios enjuiciados, por lo que la resolución recurrida es nula de pleno derecho. Subsidiariamente y para el caso de que no fuera admitida la pretensión anterior, establezca que el domicilio de Don AAA en los ejercicios debatidos se encontraba en Bizkaia, en aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo y por la Junta del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sobre las reglas de determinación del domicilio fiscal y valoración de la prueba. Por último, y de forma subsidiaria a la petición anterior en caso de que la misma fuera desestimada, declare que la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra incurre en incongruencia, por cuanto los ejercicios analizados en la misma no coinciden con los que fueron objeto de la propuesta inicial de cambio de domicilio remitida por el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra a la Hacienda Foral de Bizkaia...".

Por medio de otrosí segundo, manifestó que no interesa la celebración de vista, pero sí que se acuerde el trámite de conclusiones.

QUINTO.- Mediante diligencia de ordenación de 10 de diciembre de 2019 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se mandó dar traslado en primer lugar al Abogado del Estado para que, en el plazo de veinte días, la contestase, lo que hizo en escrito de 9 de enero de 2020, en que manifiesta que se abstiene de formular contestación a la demanda, por no verse concernido por la contienda suscitada.

Por diligencia de ordenación de 17 de enero de 2020, se dio traslado al Letrado de la Comunidad Foral de Navarra para que en el plazo de 20 días contestase a la demanda, lo que llevó a cabo mediante escrito de 13 de febrero de 2020, en que suplica a la Sala que desestime íntegramente el recurso, confirmando la resolución impugnada, por resultar conforme con el ordenamiento jurídico.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública y no habiéndose solicitado el recibimiento a prueba por decreto de 14 de febrero de 2020, se concedió a la Diputación foral demandante el plazo de diez días para formular conclusiones sucintas, lo que efectuó en escrito de 26 de febrero de 2020, ratificándose en el suplico de su escrito de demanda.

SEXTO.- El 28 de febrero de 2020 se dispuso otorgar a las partes demandadas el plazo común de diez días para que formularan conclusiones. El Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, en escrito de 12 de marzo de 2020 se remitió a lo alegado al respecto en el escrito de contestación a la demanda.

SÉPTIMO.- Por diligencia de ordenación de 13 de marzo de 2020 se tiene por evacuado el trámite de conclusiones por el Abogado del Estado y por el Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, quedando el litigio pendiente de señalamiento para votación y fallo por su turno.

OCTAVO.- Se señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 1 de diciembre de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de impugnación en este proceso la resolución de la Junta Arbitral del Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 22 de julio de

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

2019, recaída en el conflicto arbitral nº 117/2018. La parte dispositiva de dicha resolución dispone lo siguiente, transcrito de forma literal:

"En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la HTN y, en consecuencia, declara que D. AAA ha tenido su domicilio fiscal en territorio navarro durante los períodos en conflicto.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución".

SEGUNDO.- Cuestión relativa a la competencia de la Junta Arbitral.

Sobre la denunciada incompetencia de la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico de Navarra con el Estado para dirimir los conflictos suscitados, no con éste último, sino con otros territorios que ejercitan atribuciones fiscales por virtud de concierto -como es el caso presente- ha sido ya resuelta, en sentido favorable al ejercicio de la competencia, en diversas sentencias de este Tribunal Supremo.

Así, nuestra sentencia de 17 de octubre de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 538/2012, interpuesto precisamente por la HTN contra una resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco -lo que podría considerarse cuestión semejante e inversa a la que ahora debemos examinar- analiza la alegación en el sentido (repetido por la DPB ahora) de que cualquiera de las Juntas Arbitrales (la del Convenio o la del Concierto) podría resolver las discrepancias suscitadas sobre el domicilio de los contribuyentes. Y esa sentencia señala que la posible contradicción o vacío que la coexistencia de ambas normas convenidas puede conllevar debe salvarse atendiendo a la función que corresponde a la Junta Arbitral, que resuelve los conflictos cuyo conocimiento tiene atribuido, en un ámbito puramente administrativo, no jurisdiccional.

Se trata de un trámite administrativo, vía previa a la judicial, que revisará en su caso la legalidad de la actuación administrativa desarrollada ante la Junta y de su resolución. Planteada esa vía administrativa de acuerdo con lo que su normativa previene, ese concreto procedimiento, acorde con esas previsiones normativas que se aplican al conflicto según quién y cómo se inicie, es un tipo singular de procedimiento o vía administrativa singular, establecido para resolver los conflictos de competencia con carácter previo a su acceso a la jurisdicción, por lo que no puede acordarse la ausencia de competencia de la Junta Arbitral que resolvió el conflicto.

La doctrina mencionada se reitera en la sentencia de esta Sala nº 104/2016, de 26 de enero, recaída en el recurso nº 916/2014, cuyo fundamento de derecho segundo considera el supuesto (no concurrente en nuestro caso, pero conectado con él) de que ambas Juntas puedan considerarse competentes, que se resuelve de acuerdo con el criterio anteriormente expuesto, en el sentido de que, planteado el conflicto ante una Junta, de acuerdo con las normas que regulan su competencia, cual es el caso, esa Junta deviene en órgano competente, dado el carácter instrumental y meramente administrativo de las juntas arbitrales, cuya intervención opera como presupuesto de procedibilidad del posterior proceso jurisdiccional en el que ha de resolverse de manera definitiva el conflicto.

Estos argumentos son trasladables a este asunto, dando lugar a un acto dictado por órgano competente. Según la HTN, en su contestación a la demanda "...no hay, pues, necesidad de acudir a reglas establecidas para órganos jurisdiccionales. No ya por el carácter estricto de la aplicación de las reglas procesales, sino porque las mismas fijan un órgano jurisdiccional competente, en algún caso alternativo. También la norma legal, el Convenio, fija la competencia de la JA para este supuesto. Si se plantease un conflicto por la parte hoy actora, por alguna razón (inexistente en este caso, pues la exacción del impuesto se ejercía por la propia HFB), la solución de ese otro conflicto podría reglarse por la normativa del Concierto, de contenido equiparable a la del Convenio, y resolverse por la Junta del Concierto. Pero no es el caso. La demandante intenta atribuir la competencia de la Junta Arbitral correspondiente

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

atendiendo a un criterio desconocido y opuesto al que establece la norma de rango legal reguladora del Convenio Económico, que no tiene en cuenta el domicilio del "demandado" a los efectos de determinar la competencia del órgano arbitral, solución que conduciría a consecuencias imprevisibles en la multitud de casos que pueden darse....

Planteado el conflicto en solicitud que se declare que concurre el punto de conexión del Convenio económico entre Navarra y el Estado, la posición de la hoy demandante se agota con la negación de tal concurrencia (lo que ha constituido el fondo e su oposición en el seno del procedimiento arbitral). Basta con ello. No es preciso afirmar la existencia del punto de conexión desconcierto que atribuye competencia a la HFB, aunque nada impide que a mayor abundamiento la esgrima. Porque el conflicto no cuestiona que, en caso de no darse la residencia en Navarra de JLME, haya de ser la HFB la que exaccione el impuesto".

Nuestra sentencia mencionada en último lugar razona del siguiente modo:

"[...] SEGUNDO.- El primer argumento del recurso ya ha recibido, directa o indirectamente, respuesta negativa en las sentencias de esta Sección Segunda del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2007 (recurso contencioso-administrativo 296/2005 ; ES:TS:2007:5517), 26 de mayo de 2009 (recurso contencioso-administrativo 365/2008; ES:TS:2009:4196) y 17 de octubre de 2013 (recurso contencioso-administrativo 538/2012;ES:TS :2013:5135). En la primera de forma indirecta y en las otras dos frontalmente. La primera de ellas, en un recurso interpuesto por la Administración General del Estado (y no, como dice la Diputación ahora recurrente, por la Diputación Foral de Bizkaia), realiza un detenido análisis del origen histórico del sistema fiscal navarro, subraya sus diferencias con el que opera en el País Vasco y deja constancia de su actual fundamento constitucional y de sus características, señalando los criterios de interpretación (FFJJ 4º a9º). La segunda, sin citar el precedente de 2007, concluye que cuando el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra habla de "territorio de régimen común" incluye «todo territorio español que no es Navarra» (FJ 3º) y, por lo tanto, el del País Vasco, al igual que, en relación con el Concierto Económico con el País Vasco, Navarra constituye también territorio común (FJ 4º). La tercera, en un supuesto inverso al actual (la Comunidad Foral de Navarra sostenía la incompetencia de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco para resolver un conflicto entre ella y el Territorio Histórico de Álava) y con expresa remisión a la segunda, concluye que en las relaciones entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, ésta debe considerarse territorio de régimen común (FJ 4º). El propio planteamiento de la demanda conduce a solución contraria a la pretendida en ella. La Diputación Foral recurrente asume que, negando la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, se suscita el interrogante de cuál sería, entonces, el órgano competente para resolver el conflicto, disyuntiva a la que no suministra respuesta, limitándose a reproducir resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco en las que se sostiene que en las controversias competenciales con la Comunidad Foral de Navarra el territorio de esta última debe ser considerado "común" a los efectos de reconocer competencia a la Junta Arbitral de Concierto Económico. Si es así interpretando el precepto pertinente de este Concierto Económico [artículo 66 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo)], no puede llegarse a conclusión distinta haciendo lo propio con el precepto de igual contenido incluido en el Convenio Económico con Navarra (artículo 51.1). Un territorio y otro son considerados como "territorio común" a los efectos de entender planteado el conflicto y justificar la intervención de la respectiva Junta Arbitral. Ciertamente, tal desenlace puede provocar colisiones cuando ambas juntas se consideren competentes, pero resulta una solución mucho más satisfactoria que concluir que en semejantes casos existe una laguna cuyo vacío resulta imposible de colmar, debiendo asumirse el frustrante resultando de que cuando los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra entran en conflicto nuestro ordenamiento jurídico no ha previsto órgano administrativo competente para su resolución. En la tercera de las sentencias citadas (FJ 4º) hemos recordado el carácter instrumental y meramente administrativo de las juntas arbitrales, cuya intervención opera como presupuesto de procedibilidad del posterior proceso jurisdiccional en el que ha de resolverse de manera definitiva el conflicto [...]"

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

Ello nos lleva a aceptar que la Junta Arbitral de Navarra es competente para resolver el conflicto que ante ella se suscita para que interprete el propio Convenio Económico que la crea y le da sentido. Somos conscientes de que existe un problema difícil de resolver judicialmente, más propio de una reforma legal de los respectivos regímenes paccionados, pues el actual sistema favorece, o al menos permite, una especie de competencia alternativa por ocupación, en el sentido de que la Administración que primero promueva el conflicto, mediante sus actos preparatorios, atrae para sí el fuero, tanto competencial -elige Junta Arbitral, por así decirlo- como sustantivo, pues cada Junta se debe a sus propias normas fiscales, aun matizada por la tendencia a cierta uniformidad en la regulación de las instituciones de orden general. Pero el resultado globalmente considerado es que una eventual incompetencia de la Junta decisoria no determinaría *per se* la automática traslación del conflicto a la Junta del País Vasco, sino una auténtica y propia laguna legal que privaría de toda operatividad a tales órganos colegiados en los conflictos a que nos estamos refiriendo.

TERCERO.- Examen de la resolución impugnada en lo relativo al domicilio fiscal en Navarra del Sr. AAA.

Vista la naturaleza de la cuestión debatida en el conflicto que la Junta Arbitral dirimió, 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:

"[...] I. ANTECEDENTES

1º El día 16 de mayo de 2018 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera de la Comunidad Foral de Navarra promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia suscitada respecto de la localización del domicilio fiscal de D. AAA. La Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) sostiene en su escrito que el domicilio del obligado tributario se encuentra en el municipio de BBB (Navarra), en una vivienda puesta a su disposición por la entidad para la que prestaba sus servicios, mientras que la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante, DFB) sostiene que el domicilio del obligado tributario se encuentra en CCC (Bizkaia).

2º Los antecedentes de hecho expuestos por la HTN se remontan al 8 de mayo de 2017, fecha en la que notificó su propuesta de cambio de domicilio a la DFB. Junto con la propuesta se dio traslado a la DFB del conjunto de actuaciones realizadas sobre el asunto por el Servicio de Inspección tributaria de la HTN, plasmadas en un informe de comprobación e investigación sobre el domicilio fiscal del contribuyente. La propuesta fue rechazada mediante escrito del Director General de Hacienda de la DFB de 8 de abril de 2018, considerando que no existen pruebas suficientes para desvirtuar que el domicilio fiscal fuera otro distinto del declarado.

3º Al entender de la HTN el domicilio de don AAA durante los años 2011 y 2013, completos, se encontraba en una vivienda sita en el municipio navarro antes señalado y no en el declarado de CCC. La HTN consideraba que el domicilio correcto del señor AAA, entrenador del equipo de DDD, debe ser el correspondiente al lugar en el que desarrollaba su actividad profesional y se ubicaba la vivienda que la entidad para la que prestaba sus servicios profesionales puso a su disposición en el municipio de BBB.

Dice la HTN que la relación contractual que vinculaba al obligado tributario con una entidad deportiva de Navarra, como entrenador profesional de su primer equipo, le obligaba a desarrollar las funciones propias de su actividad laboral ordinaria en Navarra y no en Bizkaia. Insiste la HTN en que el obligado tributario tenía obligación de asistir a cuantos actos se le requiriese desde el club y desde su Fundación, no siendo infrecuente la mención en la prensa regional de su presencia en eventos deportivos y sociales localizados en Pamplona y alrededores en fechas y horas que nada tienen que ver con sus obligaciones como entrenador, relacionando en los documentos que obran en el expediente tres casos de presencia.

Se añade: "i) La puesta a disposición del sr. AAA por parte de su empleador de una vivienda en BBB, cercana a las instalaciones del club en las que el obligado tributario desarrollaba de forma cotidiana las funciones de responsable como entrenador profesional de

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

DDD. ji) Los consumos de la citada vivienda que, excluidos los periodos vacacionales y aquellos otros en los que el sr. AAA, por razón de sus funciones como entrenador del primer equipo, habría de realizar desplazamientos y estancias fuera de Navarra, acreditan que se trataba de una vivienda habitada al menos por una persona de manera continuada y estable. iii) La asistencia del obligado tributario, al margen de sus estrictas labores profesionales de entrenador, a eventos deportivos y sociales a instancia del club y de su fundación deportiva, y iv) Las manifestaciones recabadas del arrendador de la vivienda, en las que declaró a la Inspección que le constaba que el obligado tributario vivía habitualmente en la vivienda arrendada en el periodo de marzo de 2011 a septiembre de 2013."

Añade la HTN que la Comunidad Foral de Navarra fue, además, en el periodo examinado, el territorio donde el obligado obtenía la mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario. El señor AA ha percibido sus retribuciones en concepto de rendimientos de trabajo como entrenador profesional, en las elevadas cuantías reflejadas en el informe del Servicio de Inspección de HTN, del Club DDD, entidad con domicilio fiscal en Pamplona, sin que HTN tenga constancia ni haya sido informada por la DFB de otros posibles rendimientos declarados por el contribuyente en sus declaraciones efectuadas a la DFB y obtenidos en territorio común.

4º La DFB, como se dijo, rechazó la rectificación propuesta. Señala la DFB que el horario de trabajo del señor AAA le permitiría el desplazamiento prácticamente diario (ida y regreso) entre CCC y EEE, sin perjuicio de que de manera esporádica usase el inmueble en BBB e incluso pernoctase alguna vez. El obligado tributario, de otra parte, señala que, salvo los fines de semana, el resto de días iba y venía a CCC. Esto es perfectamente compatible con su trabajo, según explica el obligado tributario, quien, además, minimiza las referencias a los compromisos fuera de los horarios ordinarios de entrenamiento.

Asimismo, hace referencia a que los consumos de energía y agua son mucho mayores en su vivienda en CCC que en la vivienda en Navarra. También a datos referidos a su patrimonio, en Bizkaia, y a sus vínculos familiares en Bizkaia, donde residía su cónyuge e hija.

5º La HTN pone de manifiesto su desacuerdo con la afirmación de la DFB pretende reducir las funciones y jornada de trabajo ordinaria de un entrenador profesional de un club de primera división al ámbito temporal de duración de los entrenamientos de la plantilla. Conforme a los elevadísimos emolumentos que perciben estos profesionales -dice la HTN- el nivel de dedicación que se le exigiría al señor AAA sería el propio de una disponibilidad plena, lo que resulta poco compatible con un horario limitado y fijo que pudiera determinar unilateralmente el propio interesado. Y esa exigencia de plena y absoluta disponibilidad, que se da por supuesta como propia de estas profesiones, obliga a que el lugar de la residencia habitual del profesional se encuentre en el mismo municipio de la entidad para la que presta el servicio o a una distancia muy cercana al mismo.

Por otra parte, la HTN pone de manifiesto su extrañeza por el hecho de que el obligado tributario señale que, salvo los fines de semana, el resto de días iba y venía a CCC. Dice la HTN que se trata de un trayecto ciertamente largo, alrededor de 142 kilómetros, que podría requerir cerca de cuatro horas diarias, ida y regreso, y respecto del cual, además, el interesado afirma que, ni tan siquiera reducía el tiempo de los trayectos, al no utilizar peaje de pago alguno.

Añade la HTN que las funciones de control y supervisión personal que, fuera de los actos de entrenamientos, tenía encomendadas el señor AAA en relación con la plantilla de jugadores, como responsable directo de estos, no hubieran podido ser realizadas si este hubiera mantenido su residencia habitual en la vivienda de CCC a casi dos horas de carretera de Pamplona. Considera que lo más lógico y verosímil es que tales viajes a la vivienda en la que reside su familia fueran esporádicos. Continúa su razonamiento la HTN señalando que si el señor AAA hubiera precisado tan solo un alojamiento los fines de semana alternos, cuando el DDD jugaba en casa, parece de todo punto extraño que exigiese por contrato una vivienda, e hiciese uso de ella durante varios años, en lugar de un alojamiento hotelero, más adecuado al

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

uso esporádico que afirma haber realizado durante todo el periodo de su estancia en Pamplona. Y -concluye- ese supuesto uso prácticamente residual que afirma realizó de la vivienda no se corresponde en absoluto con los consumos de energía eléctrica recogidos en el domicilio de BBB durante los periodos discutidos.

Insiste la HTN en que su actividad profesional como entrenador de DDD de primer nivel la obliga forzosamente a cambios en su residencia habitual continuados en el tiempo en función de los distintos clubes o entidades que contraten sus servicios, por lo que se estima que tales vínculos no tienen en estos casos relevancia probatoria para la localización tributaria de este tipo de contribuyentes.

6º Con fecha de 5 de junio de 2018 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas y de los obligados tributarios.

7º Con fecha de 25 de junio de 2018 la DFB remite a la Junta Arbitral escrito de alegaciones. En primer lugar, y con carácter previo, señala que la competencia para tramitar este procedimiento debiera corresponder a la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y no a la Junta Arbitral del Convenio Económico con Navarra. Sin perjuicio de cómo se resuelva esa cuestión, interesa una serie de argumentos sobre el fondo de la controversia.

Insiste la DFB en la presunción de certeza de que el domicilio sea el declarado por el obligado tributario, que solo puede ser destruida mediante pruebas sólidas y suficientes que no han sido aportadas. Adjunta a tal efecto un nuevo informe de la inspección tributaria de la DFB en el que se insiste en que el señor AAA ni tenía que residir en BBB con habitualidad ni lo hacía, tratando de desmontar la argumentación efectuada desde la HTN. Igualmente rechaza la relevancia del razonamiento fundamentado en la asistencia a eventos o en los consumos de electricidad y agua.

8º El Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 11 de septiembre de 2018 declarando abierto el período de instrucción durante un período máximo de dos meses y emplazando a las partes para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para el esclarecimiento de los hechos y la resolución definitiva del conflicto.

9º En el plazo abierto a tal efecto la HTN ha presentado un escrito de fecha 8 de noviembre de 2018, al que acompaña varios documentos anexos. Se trata, entre otros, de ciertos testimonios; de la identificación del vehículo cedido al trabajador; a los horarios de entrenamientos; o a actividades realizadas fuera de esos horarios. En particular, se aporta testimonio de Autopistas de Navarra, informando de que en sus registros no figuran datos respecto de su utilización por el señor AAA.

10º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 23 de mayo de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesado, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

11º El 4 de junio de 2019 comparece la representación de la HTN, obteniendo copia del expediente. Habiendo transcurrido el plazo de un mes, ni ha comparecido la DFB ni el interesado.

12º Dentro del referido plazo la HTN ha presentado escrito de alegaciones finales. En el escrito se viene a ratificar en las posiciones mantenidas. Asimismo, efectúa algunas consideraciones relacionadas con los argumentos esgrimidos por la DFB.

En particular, ataca la intención de la DFB de negar la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aportando antecedentes y doctrina del Tribunal Supremo.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

En general, la HTN insiste en argumentos y elementos probatorios que habían sido efectuados en el conjunto de escritos e informes referidos, por lo que no consideramos necesario reproducirlos con detalle; bien es cierto que perfecciona su razonamiento en algunos aspectos como el análisis de los datos de consumos y suministros del señor AAA en la vivienda de la que era cesionario en territorio navarro.

II. NORMAS APLICABLES

13º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

d) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

e) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

f) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

14º En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

15º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

16º Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del lugar en que el obligado tributario tuvo su residencia habitual en el período objeto de la discusión.

17º Pues bien, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico establece que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2.ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

Téngase en cuenta igualmente el apartado 3 del referido artículo 8, según el cual:

"Asimismo se considerará que tiene residencia en territorio navarro (...):

d) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

18º Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia no implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio sea exclusiva o única, sino que, al contrario, es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Y hemos manifestado, por último, que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria solo resultaría en principio de aplicación cuando se hubiera acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se hubiera acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto. Igualmente es una regla subsidiaria que la Junta Arbitral tendrá que emplear cuando no disponga de evidencias para afirmar, pero tampoco para negar con seguridad que el domicilio se encontraba en un municipio de la Comunidad Foral.

19º Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 77 y 78 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas, corresponde a la HTN, promotora del conflicto, acreditar que en los períodos afectados el señor AAA tuvo su residencia habitual en Navarra. Del éxito de esta acreditación dependerá que se nerve la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que recogen las leyes y normas aplicables en cualesquiera territorios.

20º En opinión de esta Junta Arbitral, los elementos probatorios que, a tal fin, ha aportado la HTN acreditan la presencia en territorio navarro durante el mayor número de días. Ahora bien, dado que demostrar la pernoctación del interesado durante más de la mitad de los días del año es una prueba imposible, han de valorarse los indudables indicios que concurren.

Resulta muy relevante a estos efectos la actividad como entrenador profesional de un equipo de DDD de primera división, en Pamplona, combinado con la disposición de una vivienda en el municipio de BBB. Las reglas de la lógica determinan que alguien en esas circunstancias permanezca mayoritariamente en un lugar próximo a su trabajo, resultando poco creíble un desplazamiento casi diario desde CCC a Pamplona, más cuando no se aporta por parte del señor AAA siquiera un recibo de autopista -recuérdese que consta a tal efecto certificación de la empresa concesionaria de las autopistas de Navarra en el sentido de que no figura ningún tránsito efectuado por el señor AAA-. Cuando la explicación es tan rebuscada debería haber sido el interesado quien aportara alguna evidencia diferente.

Otra cosa podríamos pensar si su domicilio familiar en CCC se encontrase a una distancia diferente, situación que se podría producir perfectamente y que podría permitir que de manera razonable se desplazase a diario desde su domicilio familiar a su lugar habitual de

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

trabajo. En buena lógica, con arreglo a criterios de una buena administración, el club, en tal caso, podría haber optado por otras fórmulas diferentes a la empleada para la eventualidad de que el entrenador tuviera que pernoctar. Las reglas de la sana crítica nos llevan a pensar en la anormalidad de la itinerancia diaria a semejante distancia, más en un empleo de tal responsabilidad y remuneración y al menos se podrían esperar evidencias más recias, aunque fueran testificales, que, desde luego, no obran en el expediente y que pudieran desmontar lo que parece lo razonable, pero quizá no sea lo cierto. Teniendo en cuenta que se puso a disposición del interesado un vehículo y que parece que este vehículo era el utilizado con habitualidad, tuvo a su alcance haber generado evidencias para facilitar la acreditación de que lo que dice era cierto (por ejemplo, documentando los kilómetros recorridos) y en absoluto lo hizo; por el contrario, plantea justificaciones poco verosímiles.

Por lo demás, aparte del razonamiento lógico formulado, la HTN ha podido aportar un mínimo de elementos indiciarios que consideramos, valorados de manera conjunta, son suficientes para poner en duda la veracidad de lo declarado por el contribuyente, a saber: i) que los consumos de energía y agua de la vivienda en BBB se corresponden al menos con los de una vivienda habitada por una persona de manera continuada y estable; ii) el testimonio del arrendador de la vivienda, que declaró que el obligado tributario vivía habitualmente en la vivienda arrendada, en el sentido de que era habitual cruzarse con el señor AAA por la mañana, en un vehículo de marca (...), cuando se dirigía al entrenamiento en EEE y el arrendador se encontraba en la zona de la vivienda, pues regentaba un negocio en la misma; iii) el testimonio de un miembro directivo del club que contesta a la pregunta de si el señor AAA iba todos los días a su casa de CCC diciendo que "algún día, sobre todo si al día siguiente no había entrenamiento, se iba a visitar a la familia a su casa de CCC; y iv) que la actividad de un entrenador de élite se extiende a la presencia frecuente en eventos sociales en el entorno de Pamplona, lo que se compadece mal con la itinerancia puesta de manifiesto, aportando algunas evidencias reflejadas en la prensa escrita.

21º La actividad desarrollada por la DFB para desvirtuar los contundentes indicios como poco ha de calificarse de escasa. En cuanto a la habitual no pernoctación en BBB se limita a reproducir y considerar una conjetura plausible lo que señala el contribuyente, eso es, que iba y venía a diario de Pamplona a CCC.

Contradice igualmente lo que plantea la HTN en cuanto al consumo de energía y agua indicando que los consumos son mucho mayores en su vivienda en CCC; pero es una afirmación que sirve de poco, teniendo en cuenta que en esa vivienda reside habitualmente su familia, lo que no se discute.

En lo que corresponde a las actividades a realizar fuera del horario habitual, minusvaloradas por la DFB, consideramos que, en efecto, no son muy relevantes, a la vista de los escasos ejemplos aducidos por la H TN, Pero en ningún caso enerva la idea que puede formarse esta Junta en relación con un empleo tan exigente y bien retribuido.

Igualmente, la DFB pone de manifiesto la relevancia del patrimonio del interesado (cuentas, inmuebles) fuera del territorio foral navarro. Lo que carece de importancia a los efectos que nos interesan.

Finalmente desacredita la declaración del arrendador, quien afirmaba ver frecuentemente al contribuyente por la zona, por ser contraria a las manifestaciones del propio interesado. En cualquier caso, se trata de un testimonio identificado: la DFB conocía esa identificación y podía haberse dirigido a él para tratar de esclarecer las dudas que le pudieran determinar sus afirmaciones. No habiéndolo hecho, lo que figura es un testimonio de que habitualmente se encontraban a una distancia de casi 8 kilómetros de las instalaciones de EEE, en un lugar que no parece paso obligado entre CCC y las instalaciones de EEE del DDD. Mucho sentido no tiene ni la itinerancia, ni la falta de uso de la autopista, ni la visita diaria por BBB antes del entrenamiento. Por cierto, según consta en diligencia, el vehículo cedido por el club al entrenador era un (...) de color gris, hecho concordante con el testimonio anterior.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

Nada se dice del testimonio del miembro directivo del club, antes reproducida, y que también se pudo tratar de desarmar.

22º De la apreciación conjunta de los elementos que constan en el expediente la Junta Arbitral entiende que el señor AAA reside en Navarra a la vista de la regla de la presencia física. Ahora bien, si aún se mantuvieran dudas sobre la acreditación de la presencia del interesado en alguno de los dos territorios, navarro o bizkaíno, saltaría la regla segunda del artículo 8 del Convenio, según la cual las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

De igual manera, si se considerase que esta Junta Arbitral no dispone de evidencias suficientes para afirmar con seguridad que el domicilio se encontraba en Pamplona, pero tampoco claridad para negar esta circunstancia, igualmente se haría preciso acudir al segundo de los criterios establecidos por el art. 8.2 del Convenio.

Del tipo de actividad que realiza el señor AAA y de los elementos referidos a su patrimonio a los que se va refiriendo ocasionalmente la DFB no resulta aventurado deducir que la mayor parte de la base imponible del IRPF la ha obtenido, respecto de los ejercicios discutidos, en territorio navarro [...]."

CUARTO.- El contenido del 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. AAA, sobre el que ambas Administraciones, la foral navarra y la vizcaína, mostraron formalmente su desacuerdo. En torno a tal cuestión giran, de una forma u otra, todos los motivos esgrimidos en su demanda por la DFB.

QUINTO.- Las 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. AAA, durante el periodo a que se refiere la resolución.

Debemos comenzar por efectuar una aclaración previa, dirigida a ambas partes, en relación con la valoración y la carga de la prueba en el proceso jurisdiccional, que 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 exhaustivo 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, obviamente, de las prerrogativas y privilegios que reivindican como si, en el seno del proceso, pudieran mantener 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.

Esto es, 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 procesales sobre valoración y carga de la prueba, que no necesariamente han de coincidir con la analizada en el seno del conflicto planteado. Además de ello, dentro del juego de presunciones legales, 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 (artículo 39.1 de la

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

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 -y debemos- 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 Hacienda foral 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 tal Administración insiste en la veracidad del hecho esencial constitutivo de su derecho -la residencia en territorio de Vizcaya del Sr. AAA- 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 DPB haya considerado necesaria la práctica procesal de prueba encaminada a la fijación de ese dato esencial para sus intereses. Cuál sea el alcance de tal presunción es, en el fondo, el *thema decidendi* de este proceso.

SEXTO.- 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 Diputación recurrente en este proceso ha consistido en negar, hasta la virtual ridiculización, el valor de los indicios obtenidos por la HTN en las averiguaciones y diligencias practicadas, al tiempo que se magnifica la fuerza acreditativa de ciertos indicios o conjeturas que la actora cree favorables, como los consumos de energía; la titularidad de los inmuebles; o la presunción de veracidad de las autoliquidaciones (art. 108.4 LGT y sus concordantes); y la determinada por el empadronamiento.

No obstante ello, consideramos que la decisión de la Junta Arbitral que ahora enjuicamos en su conformidad a la ley 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. AAA radicase en CCC, 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 a los argumentos de refutación opuestos en el curso del conflicto por la DFB, sobre lo cual podemos fijar los siguientes razonamientos:

- la presunción de certeza que prevé el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000 -y, en el mismo sentido, el 106.4 de la norma foral general tributaria de Vizcaya-, 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 a 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 funcionarios de la HTN, de la que se queja la demandante -hemos de señalar que una vez establecida la plena identificación de los testigos, para poder obtener de ellos una declaración eventualmente contradictoria con su testimonio- aun aceptándola dialécticamente como tal, no poseería 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

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

residencia (aun aparente) del Sr. AAA en el domicilio señalado en BBB (Navarra); que se identifican por su localización en viviendas del mismo edificio y coinciden con el testimonio de personas identificadas, empleados del club de DDD.

- Por otro lado, ni hay contradicción ni divergencia, como lógicamente observa la resolución ahora impugnada, entre lo declarado por unos y otros testigos, ni ningún impedimento legal o material existía para que la DFB hubiera podido recabar los testimonios de tales personas, ya identificadas, a fin de poner así de manifiesto, en su caso, las eventuales contradicciones o inexactitudes de lo declarado por ellos. Pues bien, ni en la fase de instrucción del conflicto, ni en este proceso, se ha llevado a cabo por parte de la actora la menor actividad, el menor esfuerzo 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 alquilado por el club para vivienda del Sr. AAA revelan, *prima facie*, que corresponden a una vivienda ocupada por una persona, lo que es compatible con los testimonios recogidos. Los consumos referidos a la vivienda de CCC acreditan la posible ocupación de carácter residencial, pero perfectamente compatible con la presencia en ella de la esposa e hija del Sr. AAA, incluso las estancias esporádicas de éste.

- Finalmente, el dato relativo a los supuestos desplazamientos diarios - o frecuentes- del Sr. AAA a su residencia de origen no ha quedado establecido, ni aun mínimamente. Aunque todo el proceso discurre a través de evaluación de pruebas indirectas -las únicas que permiten establecer, por inferencia, la certeza de los hechos-, este análisis es exhaustivo, razonable, lógico y verosímil. En particular, en este punto resulta bastante significativa la ausencia de tiques de utilización de la autopista, a menos que se hubiera justificado, de un modo aceptable, la razón para usar carreteras alternativas, evidentemente más lentas. En Derecho, en general, repelen las conclusiones absurdas o que pugnan con las reglas comunes de la lógica. Del mismo modo, el hecho de poner a disposición permanente del entrenador una vivienda en las cercanías del EEE, lugar de entrenamiento del primer equipo, otorga un indicio sólido de residencia habitual que quien lo trate de negar ha de probar, o al menos intentarlo.

SÉPTIMO.- Sobre la aplicación del criterio o regla del principal centro de intereses, basado en la obtención de los ingresos que señala el artículo 8.2.2ª de la Ley del Convenio Económico, según el cual "*...se entenderá que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas: ...2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario*", cabe decir, en contra de lo afirmado en la demanda, que la Junta Arbitral no ha determinado el domicilio fiscal en aplicación de este criterio subsidiario, el del lugar donde radican los intereses económicos del contribuyente sobre cuya residencia se polemiza, pues las afirmaciones que se contienen al respecto no se efectúan para centrar en esos intereses el lugar del domicilio -esto es, para aplicar tal regla supletoria en sustitución de la que atiende, en el apartado 1º, a la permanencia en territorio navarro del mayor número de días del periodo impositivo -reforzada con la presunción en favor del lugar en que radique su vivienda habitual-, sino para complementar, en el mismo sentido, lo que previamente se ha razonado para concluir que la residencia habitual no se encuentra en territorio vasco. En otras palabras, la aplicación de la regla subsidiaria sirve para reforzar o complementar la tesis principal.

OCTAVO.- Sobre la pretendida incongruencia denunciada en la demanda en relación con los ejercicios concernidos por la resolución.

Finalmente, en relación con la fecha a que se contrae la resolución del conflicto sobre la base de la prueba de la residencia habitual del Sr. AAA, debemos afirmar lo mismo que en relación con los elementos probatorios ya examinados, dada la absoluta falta de prueba

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

ofrecida por la DFB recurrente, también en cuanto al momento al que debe referirse la acreditación de la residencia fiscal.

Esta, por lo demás, no puede desvincularse del contexto propio del asunto en que se dictó, pues probado por la Junta Arbitral de Navarra -que, por cierto, debido a una deficiente configuración procesal, no es parte demandada aquí y no puede alegar al respecto, como sería propio de toda Administración pública autora de actos judicialmente fiscalizados, ni aun defenderse de lo mantenido- y no desmentido por la Administración recurrente que el Sr. AAA no reside en Vizcaya durante el periodo afectado por su contrato como entrenador del primer equipo del DDD, a tal lapso temporal ha de contraerse la decisión.

Es decir, extendido todo el debate probatorio a tal periodo, globalmente considerado, no hay una prueba específica o singular para cada uno de ellos, por lo que la conclusión de la Junta Arbitral, que también es un hecho susceptible de controversia en este proceso jurisdiccional, plenario por lo demás, es que el contribuyente vivió en Navarra desde, al menos, la fecha que se indica, coincidente con el inicio de su actividad profesional -de marzo de 2011 a septiembre de 2013-, sin tener que precisar la prueba individual, autónoma y detallada sobre las circunstancias y pormenores de la residencia en cada uno de los periodos intermedios, año a año, desde esa fecha inicial, porque en este caso no se han utilizado pruebas relativas a un solo ejercicio y se ha hecho una traslación por inferencia a los demás, sino que se ha practicado una prueba conjunta, afirmativa de la residencia, que comprende todo el periodo examinado.

Trabado así el debate fáctico ante la Junta Arbitral y en este proceso mismo, no cabe hablar de indefensión de la Administración foral vizcaína recurrente, puesto que los hechos controvertidos, relativos a la residencia habitual como factor determinante del domicilio fiscal, han aflorado explícitamente, en toda su extensión, tanto en el procedimiento arbitral como en esta sede, como lo demuestra que el suplico de la demanda de la DFB no discierna entre periodos incluidos o excluidos del ámbito de conocimiento de la Junta Arbitral, pues habla indiferenciadamente de ejercicios enjuiciados, debatidos o analizados, según los apartados del suplico, sin identificar aquél o aquéllos que a su juicio debieron quedar excluidos por razón de la pretendida incongruencia que imputa a la resolución de la Junta Arbitral.

NOVENO.- Conforme dispone el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas causadas en este litigio a la Diputación Foral de Vizcaya. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros.

Para la fijación de dicha cantidad se tienen en cuenta los criterios seguidos habitualmente por esta Sala por razón de las circunstancias del asunto y de la dificultad que comporta, así como de la actividad desplegada por la Administración recurrida en su oposición a las pretensiones de la demanda.

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 **364/2019**, interpuesto por el procurador don (...), en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya, contra la resolución de la Junta Arbitral a que se ha hecho mención, pronunciada el 22 de julio de 2019, recaída en el conflicto arbitral 117/2018, con imposición de las costas a la Administración actora, hasta el límite económico fijado en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 22 de julio de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 117/2018

RESOLUCIÓN DE 27 DE MAYO DE 2019. CONFLICTO 116/2018**Conflicto:** 116/2018**Promotor:** Director general de la AEAT**Administraciones en conflicto:** Agencia Estatal de la Administración tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra**Objeto:** Discrepancia respecto del domicilio fiscal de AAA y BBB**Fecha de la resolución:** 22 de mayo de 2019**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL****I. ANTECEDENTES**

1º El día 9 de marzo de 2018 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia suscitada respecto de la localización del domicilio fiscal de D. AAA y su cónyuge Dña. BBB. Estos obligados tributarios cambiaron en su momento su domicilio fiscal de Logroño a CCC (Navarra), en concreto en el año 2001. La AEAT sostiene en su escrito que el domicilio de los obligados tributarios se encuentra en Logroño, mientras que la HTN sostiene que el domicilio de los obligados tributarios se encuentra en CCC (Navarra) desde el 1 de enero de 2012 hasta la actualidad en el caso de D. AAA y desde el 1 de enero de 2012 hasta el 15 de julio de 2013 en el caso de Dña. BBB (dado que a partir de la referida fecha ya no existe el conflicto, pues se reconoce por la Hacienda Tributaria de Navarra, en adelante HTN, que su domicilio fiscal se halla situado fuera del territorio foral navarro).

Con carácter previo se había comunicado la interposición del conflicto a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local.

2º Los antecedentes de hecho expuestos por la AEAT se remontan al 29 de marzo de 2017, fecha en la que la AEAT notificó sus propuestas de cambio de domicilio a la HTN. Las propuestas fueron rechazadas, total o parcialmente, mediante Resoluciones de 6 de febrero de 2018.

3º Al entender de la AEAT tanto D. AAA como Dña. BBB han tenido su residencia habitual en Logroño al menos desde 1 de enero de 2012, a la vista de los siguientes motivos: "i) Los consumos de electricidad y agua de la vivienda situada en CCC (Navarra) son significativamente inferiores al consumo de energía de la vivienda sita en Logroño. Los consumos realizados en esta vivienda son los propios de una vivienda habitada de manera continuada por varias personas, circunstancia que no se da en la vivienda de Navarra a la vista de sus consumos. ii) En el domicilio fiscal propuesto por la AEAT se notificó personalmente al obligado tributario D. AAA un requerimiento de información en fecha 30 de junio de 2015. El referido domicilio es el que consta en la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social como domicilio particular de los obligados tributarios. iii) Tanto los vecinos del inmueble sito en CCC (Navarra) como los vecinos del inmueble sito en Logroño (La Rioja) han manifestado que los obligados tributarios no viven en Navarra sino en Logroño. (..) iv) Durante los años 2012 a 2016 D. AAA consta como titular de 13 inmuebles en La Rioja y en Cantabria, mientras que Dña. BBB figura como titular de 19 inmuebles en dichas regiones." Se acompañan informes emitidos por las Delegaciones Especiales de La Rioja y de Navarra respecto de ambos obligados tributarios. Como elementos adicionales que pueden hallarse en el conjunto de la documentación adjunta deben ser señalados que, según la AEAT, el domicilio

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

que consta en las entidades bancarias en las que los obligados tributarios figuran como titulares de cuentas -unas en territorio común, otras en territorio foral-; asimismo que don AAA constaba hasta 2015 como administrador de una entidad con domicilio fiscal en La Rioja, siendo igualmente partícipe. Los agentes tributarios que han actuado han hecho constar, como se ha dicho, los testimonios de diversos vecinos y comerciantes de las zonas de influencia próximas a las viviendas y también determinadas informaciones presuntamente relevantes referidas a esas viviendas, como si tienen o no felpudo o si el timbre funciona o no lo hace.

4º Con fecha de 4 de abril de 2018 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas y de los obligados tributarios.

5º Transcurrido el plazo concedido sin que se hubieran formulado alegaciones al planteamiento del conflicto, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 11 de septiembre de 2018 declarando abierto el período de instrucción durante un período máximo de dos meses y emplazando a las partes para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para el esclarecimiento de los hechos y la resolución definitiva del conflicto.

6.º Con, fecha de 5 de octubre de 2018 comparece la representación de los obligados tributarios.

7º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 6 de febrero de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesados, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

La AEAT comparece con fecha de 13 de febrero de 2019 e igualmente lo hace la HTN con fecha de 21 de febrero de 2019.

8º En el plazo abierto a tal efecto solo la HTN ha presentado formalmente alegaciones finales.

En efecto, la HTN presenta un escrito de fecha 7 de marzo. La HTN, mediante este escrito, mantiene el criterio contrario al cambio de domicilio fiscal propuesto, poniendo de manifiesto que, a su parecer, ninguno de los elementos indicados por la AEAT tiene suficiente entidad para fundamentar razonablemente la rectificación del domicilio.

Respecto de los consumos de electricidad, aunque el consumo eléctrico, en el periodo examinado, sería de 4.418 Kw/h para la vivienda de Logroño frente a 2.491,46 en relación a la vivienda de territorio foral, la AEAT no ha reparado -dice "en que lo que debe valorarse en estos casos no es el consumo eléctrico de las viviendas, sino un concepto distinto, el del consumo energético, y que sumados los consumos de gas y de electricidad resulta que el consumo energético de la vivienda de CCC (Navarra) es muy superior al de la vivienda de Logroño, habida cuenta del consumo de 5.689 kw imputables al suministro de gas de esta, vivienda entre el , 23/12/2011 Y el 25/06/2014, según la información facilitada por la entidad suministradora de ese servicio. En definitiva, el consumo energético de la vivienda ubicada en CCC (Navarra) prácticamente duplica a la de Logroño."

En lo que concierne a los consumos de agua, señala que son muy escasos los consumos de la vivienda de Logroño, sin que se haya aportado información sobre los relativos a la vivienda de CCC (Navarra).

Concluye esta parte de su argumentación con énfasis en que la Delegación de la AEAT en Navarra a pesar de conocer esos datos sobre consumos no había llevado a cabo actuaciones para impulsar el cambio de domicilio de los obligados tributarios.

9º Continuando con las alegaciones de la HTN, se advierte en ellas que los testimonios y manifestaciones de los vecinos consultados son irrelevantes. Tacha las de los vecinos de la vivienda de Logroño de vagas y genéricas; en cualquier caso in definitorias de que el domicilio de los obligados tributarios sea el de la referida vivienda. Lo mismo pasaría con los testimonios

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

recabados en CCC (Navarra). Igual que sucedió con lo que concierne a los consumos de electricidad yagua recalca la nula importancia que la AEAT en Navarra había otorgado a estos testimonios.

La HTN dice asimismo que el hecho de que constase en la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social como domicilio particular de los interesados, el de Logroño, no puede considerarse una información de especial interés para vincular a estas personas a territorio común, más aún cuando en dicho informe se matizaba a continuación que en ese mismo organismo estatal, constaba la condición de pensionistas de ambos obligados tributarios y el domicilio en CCC (Navarra). A esa dirección de CCC (Navarra) vinculaba también el domicilio los datos recabados de la Gestión Recaudatoria de la Seguridad Social, de las diversas entidades bancarias con las que tienen cuenta dichos contribuyentes, así como del padrón municipal de CCC (Navarra). Y es también CCC (Navarra) -concluye- el municipio que ha constado, en el periodo discutido, como lugar de domicilio de ambos contribuyentes (en el caso de la Sra. BBB hasta su traslado a La Rioja), para el Servicio Navarro de Salud-Osasunbidea, en cuyo ámbito queda acreditado que recibían las atenciones médicas y las prestaciones farmacéuticas.

Finalmente la HTN es de la misma opinión respecto de lo que denomina el simple hecho de que los investigados sean titulares de un cierto patrimonio inmobiliario, ubicado en diversos lugares del territorio común (Cantabria y La Rioja, fundamentalmente), que en absoluto puede calificarse como motivo para la rectificación de su domicilio fiscal.

10° La HTN insiste en que la AEAT de Navarra, que conocía previamente datos como los que se ofrecen, no había planteado la solicitud ante la propia de HTN de la rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios. Y que el único factor novedoso que ha excitado a la AEAT a modificar su actitud fue la presentación ante la AEAT de la declaración del IRPF del ejercicio 2014, hecho motivado por el traslado a una residencia de ancianos en Logroño a mediados de julio de 2013. Con anterioridad a esa fecha, se acredita -dice la HTN-la permanencia en Navarra de la Sra. BBB no sólo por ser el lugar en que declara su residencia habitual, sino también por ser atendida, al estar aquejada de múltiples patologías, incluido un proceso de Alzheimer, en centros y establecimientos de la Comunidad Foral (Residencia de Tercera Edad de CCC (Navarra), Clínica Universitaria de Navarra, Servicio Navarro de Salud-Osasunbidea), no siendo procedente, por tanto, la rectificación de su domicilio para periodos tributarios anteriores, como pretende la AEAT. Y tampoco estaría justificada la pretensión de la AEAT de que, producido el cambio de domicilio de uno de los contribuyentes, deba hacerlo también el otro contribuyente de forma obligatoria.

Obsérvese que se acompaña el escrito de diversos documentos para tratar de fundamentar sus alegaciones.

11° Resulta relevante como antecedente que en la página primera del escrito presentado por la HTN ésta observa un defecto en el expediente administrativo, al haberse aportado de forma incompleta los informes del Servicio de Inspección de HTN, que fundamentaron el rechazo a la solicitud de cambio de domicilio efectuada por la AEAT.

Pues bien, de los referidos informes interesa hacer constar entre los antecedentes que: i) en otros inmuebles, como una vivienda en DDD (Cantabria), figuran consumos eléctricos similares a los de la vivienda en Logroño; ii) que don AAA consta como usuario del Servicio Navarro de Salud, siendo atendido habitualmente en Estella y Pamplona; iii) que la inspección de la HTN se personó en el domicilio del obligado tributario en CCC (Navarra) y fue recibido por el propio obligado tributario; iv) que don AAA explicó las circunstancias de sus sucesivos cambios de domicilio, en particular el relativo al último de su cónyuge a Logroño, que por su enfermedad no podía ser atendida correctamente en CCC (Navarra), pero sí en Logroño; v) que don AAA explicó que la sociedad de la que fue dueño y administrador se encuentra inactiva desde 2011, habiendo sido disuelta en 2016; vi) que don AAA explicó que las conjeturas basadas en la colocación o no de felpudos delante de las puertas de las viviendas carecen de relevancia; vii) que don AAA explicó que retira habitualmente sus medicinas en la farmacia de CCC (Navarra); viii) que la inspección de la HTN insistió en la carencia de calidad probatoria de las visitas y

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

recogida de testimonios efectuada por la AEAT, dada la escasez de las personaciones y la mala elección de fechas y la pobreza de lo hecho constar en diligencia, particularmente teniendo en cuenta la no identificación de los presuntos testigos, y ix) que la inspección de la HTN pone de manifiesto la nula eficacia probatoria de todo lo referido a las cuentas de los obligados tributarios y mucho menos lo que pueda estar relacionado con su actividad, que no es otra que la de jubilado.

II. NORMAS APLICABLES

12° Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

I. El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en la redacción que por razón de fecha resulte de aplicación al conflicto.

II. El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

III. Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURIDICOS

13° En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

14° El planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 2 de marzo.

15° Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del lugar en que los dos obligados tributarios reiteradamente referidos tuvieron su residencia habitual en el período objeto de la discusión.

16° Hemos de destacar que, aun tratándose de un conflicto que afecta a dos personas físicas, las cuestiones que afectan a su resolución pueden, al margen de que estuvieran unidos por el vínculo conyugal, tratarse conjuntamente, pues, en lo que concierne al período anterior al del ingreso de la esposa en la residencia de Logroño, los datos, pruebas, etc., son coincidentes y tienen efectos para ambos.

17° Pues bien, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico establece que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

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

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

b) Del año inmediato anterior; contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2.ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

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.

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

Téngase en cuenta igualmente el apartado 3 del referido artículo: 8, según el cual:

"Asimismo se considerará que tiene residencia en territorio navarro (...):

b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

18º Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia no implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio sea exclusiva o única, sino que, al contrario, es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Hemos dicho también que por ese motivo el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que como regla general las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Y hemos manifestado por último que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria solo resultaría en principio de aplicación cuando se hubiera acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se hubiera acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto. Igualmente es una regla subsidiaria que la Junta Arbitral tendrá que emplear cuando no disponga de evidencias para afirmar, pero tampoco para negar con seguridad que el domicilio se encontraba en un municipio de la Comunidad Foral.

19º Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 77 y 78 de: la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que en los períodos afectados los contribuyentes, que poseen viviendas tanto en territorio navarro como fuera de él -en Logroño-, no tuvieron su residencia habitual en Navarra. Sin que esto suponga reconocer que la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que recogen las leyes y normas aplicables en cualesquiera territorios sea 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, cuando no pasan de ser 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.

20º Pues bien, creemos que la AEAT no ha conseguido acreditarlo. Las evidencias que la AEAT aporta pueden agruparse en los siguientes cuatro estadios: i) en cuanto a datos objetivos de consumos que permitan considerar que en la vivienda de Logroño se residía más que en la de CCC (Navarra); ii) en cuanto a los testimonios recabados de determinadas personas próximas a ambas viviendas; iii) en cuanto a .que el domicilio declarado que consta a los efectos de la Tesorería General de la Seguridad Social se encuentra en territorio común y no

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

en territorio foral; y iv) en cuanto a la relación con ambos territorios de los bienes y derechos de los contribuyentes.

21º Con carácter previo debe observarse que Logroño y CCC (Navarra) son dos localidades situadas a 22 kilómetros de distancia, bien comunicadas entre sí, incluso con varias opciones para el usuario. La ciudad de Logroño presenta una peculiar posición en la región, dada su cercanía a municipios tanto alaveses como navarros. En este marco, lo primero que debemos señalar es que el discurso que mantiene el obligado tributario acerca de sus movimientos es creíble. Y lo es en función de la situación de enfermedad de su esposa y la búsqueda de una mejor calidad de vida para ella y los suyos, que excluye bandazos interesados y faltos de sentido en sus movimientos.

22º Entrando ya en los diversos estadios a los que nos referíamos más arriba, en cuanto a si los consumos de energía y agua son determinantes de cuál sea la vivienda en la que se reside de manera habitual, los datos que obran en el expediente son contradictorios entre sí y permiten a ambas administraciones apoyar sus argumentaciones. Desde luego, la iniciativa efectuada de manera preliminar por la Agencia Tributaria ha sido detenida vigorosamente por la HTN, que aporta datos suficientes como para, al menos, dudar del sentido al que deben conducir los datos ofrecidos por la administración estatal.

23º En; cuanto a los testimonios recabados de determinadas personas próximas a ambas viviendas, reconociendo que se tratará en todo caso de personas que no tienen por qué ser mendaces, nos parece que la aportación probatoria de la Agencia Tributaria era muy mejorable. Y es que son genéricas referencias a vecinos sin identificar, quienes eventualmente prestarían servicios en la: finca -un electricista- o propietarios de comercios próximos también sin identificar, que manifestaban desconocimiento de quienes fueran los obligados tributarios sobre los que gira este conflicto. No deja de ser verdad que una identificación más diligente hubiera permitido a la HTN recabar también los testimonios de tales personas y poner de manifiesto eventuales contradicciones o inexactitudes. La HTN, por el contrario, ha aportado testimonios en sentido contrario, caso del farmacéutico de CCC (Navarra), correctamente identificado, que indican evidencias, como la compra habitual en su establecimiento, que sin ser definitivas de lo que se busca, sí permiten avanzar en el sentido planteado por la HTN.

24º En cuanto a que el domicilio declarado a efectos de la Tesorería General de la Seguridad Social se encuentre en Logroño, hemos de decir que es un elemento que, tal y como dice la HTN, es escasamente relevante a los fines que nos interesan.

25.º Lo mismo sucede en cuanto a la relación con los territorios común y foral de los bienes y derechos de los contribuyentes. Ni el estado de cuentas ni la posesión de unos u otros inmuebles puede inclinar la balanza hacia un lado o hacia otro. Tiene razón la HTN cuando señalaba la nula incidencia en la revelación de la residencia habitual, en función de los términos estrictos con los que el Convenio Económico la regula.

26.º En fin, la HTN aporta otros indicios para reforzar su posición, uno de los cuales nos parece muy relevante, como es la condición del esposo de usuario del Servicio Navarro de Salud, dato del cual se efectúan las aportaciones documentales que obran en el expediente. Nótese que el sr. AAA hace constar su inclusión en el programa de enfermos crónicos del Gobierno de Navarra, con atención hospitalaria, en una localidad ya no tan próxima a Logroño, como es EEE (Navarra).

De otra parte, la indicación efectuada por la Agencia Tributaria de que personado en el domicilio en Navarra un agente tributario, éste no fue atendido, se compensa con la diligencia efectuada por la inspección de la HTN, poniendo de manifiesto que, por el contrario, sí fue recibida en la vivienda de CCC (Navarra)

IV. ACUERDO Y FORMULA DE EJECUCION

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Primero-Desestimar el conflicto planteado por la AEAT.

Segundo.-Que siendo de naturaleza declarativa este acuerdo, no procede incluir fórmula de ejecución.

Tercero.-Notificar el presente acuerdo, en forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la Comunidad Foral de Navarra y a interesados.

V- EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO.

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Las partes pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el, lugar y fecha indicados en el encabezamiento.

RESOLUCIÓN DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2018. CONFLICTO 95/2016**Conflicto:** 95/2016**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** Discrepancia suscitada respecto de la fecha de efectos del cambio de domicilio fiscal**Fecha de la resolución:** 27 de noviembre de 2018**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL****I. ANTECEDENTES**

1. El día 21 de junio de 2016 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT), en el que se promovía conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante HTN), para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con el domicilio fiscal del obligado tributario AAA.

El Director General de la AEAT afirmó en el referido escrito que la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, en un informe fechado el 16-06-2015, y la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra, en un informe fechado el 07-10-2015, habían puesto de manifiesto los siguientes hechos:

1º.-Que el domicilio fiscal con el que AAA figuró en la Base de Datos Centralizada de la AEAT desde el 10-08-2001 hasta el 21-03-2016 fue una vivienda sita en la localidad navarra de DDD, en la casa nº xx; que AAA estaba casado con BBB; y que los cuatro hijos de ambos residieron desde su nacimiento y hasta que contrajeron matrimonio en la vivienda EEE de Madrid.

2º.-Que desde el 01-01-2009 AAA era el mayor accionista del Grupo FFF con un 33,33% de los derechos de voto en 2009 y de un 35,60% en 2014; que la entidad dominante de dicho Grupo era GGG, S.A. (que estaba domiciliada fiscalmente en Navarra, en la referida casa de DDD), compañía esta de la que AAA era Consejero- Delegado y Presidente del Consejo de Administración; y que AAA era titular, en proindivisión con su esposa, de participaciones en otras sociedades mercantiles domiciliadas fiscalmente en la citada vivienda EEE de Madrid y en otros lugares del territorio de régimen común.

3º.-Que AAA y su esposa eran propietarios de diversas fincas urbanas sitas en Madrid que estaban arrendadas; y que no constaba que dichos arrendamientos fueran gestionados por terceros.

4º.-Que AAA y su esposa eran también propietarios de diversas fincas rústicas sitas en territorio de régimen común, de las que obtenían ingresos declarados en el IRPF.

5º.-Que AAA figuraba en la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social como empleador de tres empleadas de hogar, domiciliadas todas ellas en Madrid o Leganés, que prestaban sus servicios en la mencionada vivienda EEE de Madrid.

6º.-Que, tanto AAA como su esposa, constaban en el Servicio Madrileño de Salud como domiciliados en la referida vivienda y como asignados al Centro de Salud HHH, sito en (...) de

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Madrid; que el domicilio declarado por AAA a la compañía aseguradora del seguro privado de salud que tenía suscrito era también el de dicha vivienda EEE de Madrid; y que, al amparo de dicho seguro, AAA recibió atención médica en Madrid en varias ocasiones.

7º.-Que, en los 6 contratos de seguro de vehículos suscritos por AAA, el domicilio declarado a la compañía aseguradora fue el tantas veces citado de EEE de Madrid; y que los 19 siniestros comunicados a dicha compañía en los que el conductor era AAA ocurrieron en Madrid o en las fincas rústicas sitas en territorio de régimen común.

8º.-Que AAA era socio de dos clubes sociales sitos en Madrid (...) y que el domicilio comunicado a ambos era el de la citada vivienda EEE de Madrid.

9º.-Que en dicho domicilio los consumos de energía eléctrica tuvieron el siguiente importe:

2010: 813 euros
2011: 895 euros
2012: 792 euros
2013: 856 euros
2014: 913 euros

10º.-Que desde el 01-01-2009 AAA había sido titular de 28 cuentas bancarias, de las que 23 correspondían a oficinas de Madrid, 2 a oficinas de Béjar y 3 a una oficina de DDD (Navarra), si bien estas últimas constituían realmente una única cuenta que tuvo en el tiempo diferentes numeraciones; que, en 23 de esas cuentas, figuraba como domicilio de su titular la ya mencionada vivienda EEE de Madrid; en 3, el inmueble sito en III de Madrid (sede de la Presidencia del Grupo FFF); y en las dos primeras de las 3 cuentas adscritas a la oficina bancaria de DDD (Navarra) figuraba como domicilio del titular el de la casa sita en dicha localidad, mientras que en la última de tales cuentas, que sustituyó a las dos anteriores a partir del 28-10-2013, consta como domicilio del titular la referida vivienda EEE de Madrid.

11º.-Que se había constatado la realización por AAA, en el período comprendido entre el 01-01-2009 y el 29-05-2015, de un total de 1.352 actos que requerían presencia física personal en un lugar concreto (compras en establecimientos comerciales con tarjetas de crédito o débito; reintegros de efectivo en oficinas bancarias; siniestros de tráfico, firma de documentos, etc.); y que, de esos 1.352 actos, 29 tuvieron lugar en Francia, 16 en Navarra, 983 en Madrid y el resto en diversos lugares del territorio de régimen común.

12º.-Que, en las visitas que el 16-03-2015 y el 27-04-2015 realizó un agente tributario de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Navarra al domicilio de DDD declarado por AAA, dicho agente constató que el citado domicilio se correspondía con las instalaciones de una bodega perteneciente al Grupo FFF en las que había una vivienda, cuyas ventanas y contraventanas estaban cerradas; y que en ninguna de las visitas estaba allí AAA.

13º.-Que, en las visitas que el 08-05-2015 y el 19-05-2015 realizó un agente tributario de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Madrid a la casa JJJ, dicho agente constató que AAA figuraba como titular de las viviendas EEE y KKK del mencionado inmueble; que el portero del edificio declaró que, en los 9 años en los que había prestado sus servicios a la Comunidad de Propietarios del edificio, AAA había residido en el mismo y que creía que había residido en él desde que fue construido hace unos 25 ó 30 años; y que el administrador de la referida Comunidad de Propietarios le exhibió el libro de actas, en el que constaba la asistencia personal de AAA a las Juntas Generales celebradas en 2010, 2011 y 2013.

14º.-Que el mencionado administrador comunicó a la AEAT que los recibos emitidos para el cobro de las cuotas correspondientes a las viviendas EEE y KKK del referido inmueble fueron girados siempre a AAA.

15º.-Que, desde el 01-01-2009, AAA había contribuido con 150 euros mensuales (que le eran cargados en una cuenta del Banco Sabadell de la que era titular) a la Parroquia (...) de Madrid; que, desde la indicada fecha, AAA había pertenecido al Colegio de Economistas de Madrid al que comunicó como domicilio la vivienda EEE de Madrid; y que este fue también el domicilio

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

comunicado por AAA a la compañía aseguradora del seguro de caza y pesca que tenía contratado.

16º.-Que el 21-03-2016 AAA trasladó su domicilio fiscal desde la mencionada casa de DDD (Navarra) a la vivienda EEE de Madrid.

17º.-Que, mediante un escrito fechado el 19-05-2015, AAA comunicó a la AEAT que residía habitualmente en Navarra desde 1994; que gestionaba de modo personal y directo la sociedad GGG, S.A.; que tenía su domicilio fiscal en Navarra desde 1985; y que “en la actualidad” pasaba “algunas temporadas” en Madrid, en donde residían 3 de sus hijos y 13 nietos.

2. En el mencionado escrito de 19-06-2016, el Director General de la AEAT fundamentó el planteamiento del conflicto con las siguientes alegaciones:

1ª.-Afirma, en primer lugar, la AEAT que los hechos anteriormente relatados acreditan que, en el período comprendido entre el 01-01-2009 y el 21-03-2016, AAA tuvo su domicilio fiscal en Madrid, en la mencionada vivienda EEE de Madrid, ya que tales hechos evidencian que allí tuvo su residencia habitual; que desde allí desarrolló su vida cotidiana; y que ese fue el centro de sus intereses personales, familiares y sociales, comunicándolo como tal en sus contratos y actos jurídicos y estableciéndolo como el lugar de recepción de las notificaciones derivadas de los mismos.

Para la AEAT, ello es perfectamente compatible con sus estancias periódicas en otros lugares del territorio nacional (principalmente en sus fincas rústicas de Cáceres y en la villa guipuzcoana de Zarautz, en la que pasaba la mayor parte de sus vacaciones de verano) y con sus puntuales estancias en Navarra.

Concluye, por todo ello, la AEAT que, conforme a la regla principal que establece el artículo 8 del Convenio Económico para determinar el lugar de residencia habitual de las personas físicas, AAA tuvo en el mencionado período su domicilio fiscal en la referida vivienda EEE de Madrid.

2ª.-Alega, a continuación, la AEAT que a la misma conclusión conduce la aplicación de la regla subsidiaria que, a los expresados efectos, establece el citado precepto, ya que, en su opinión, el principal centro de intereses de AAA era la citada vivienda de Madrid.

Para la AEAT, AAA obtenía en Madrid la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (excluidos los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario) por su trabajo como Presidente y Consejero- Delegado del Grupo FFF, que, aunque tenía como entidad dominante a una sociedad (GGG, S.A.), domiciliada fiscalmente en Navarra, tenía la Oficina de la Presidencia en un inmueble sito III de Madrid.

Señala también la AEAT que en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de AAA se integraban también los rendimientos derivados del arrendamiento (que gestionaba personal y directamente) de las fincas urbanas de Madrid de las que era propietario, junto con su esposa; y que también obtenía ingresos por la explotación de sus fincas rústicas de Cáceres, aunque dicha explotación implicaba también gastos que determinaban bases imponibles negativas.

3ª.-Y alega, por último, la AEAT que AAA no era propietario en Navarra de ninguna finca rústica ni urbana; y que cuando, a partir del 21-03-2016, trasladó su domicilio fiscal lo hizo a la tantas veces citada vivienda EEE de Madrid, que es, justamente, la vivienda en la que la AEAT ubica su domicilio fiscal desde el 01-01-2009.

A juicio de la AEAT, ello es un relevante indicio de que AAA tuvo también allí su domicilio fiscal antes del 21-03-2016, ya que no consta ninguna circunstancia sobrevenida que justifique dicho cambio.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

3. Por todo ello, en el citado escrito de 19-06-2016, el Director General de la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, desde el 01-01-2009, AAA tuvo su domicilio fiscal en Madrid.

4. Mediante Resolución de 28-06-2016, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el referido escrito de 19-06-2016; dio traslado del mismo a la HTN; 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; y requirió a las Administraciones en conflicto para que notificaran a los interesados la admisión a trámite de este y para que se abstuvieran de continuar la tramitación de los procedimientos dirigidos a la liquidación, recaudación y revisión de los tributos objeto del conflicto hasta la conclusión del presente procedimiento; y todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16.2 del Reglamento de esta Junta Arbitral.

5.-Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 02-08- 2016, el Director-Gerente de la HTN se opuso a la referida pretensión de la AEAT y fundamentó su oposición en las siguientes alegaciones:

1ª.-Los hechos en los que la AEAT fundamenta su tesis de que, en el período en cuestión, AAA tuvo su domicilio fiscal en Madrid no conducen a esa conclusión.

Para la HTN, lo único que tales hechos prueban es que AAA mantenía en Madrid vínculos familiares y sociales que atendía cuando se desplazaba allí desde DDD (Navarra). En opinión de la HTN, ninguno de los referidos hechos desvirtúan la presunción de veracidad de la que gozan las declaraciones tributarias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio que presentó AAA en el período en cuestión, en las que consignó como domicilio fiscal la mencionada vivienda de DDD (Navarra).

2ª.-Alega la HTN que no resulta fácil fijar con una razonable certeza el lugar en el que, en el período controvertido, AAA tuvo su residencia habitual, ya que el material probatorio aportado por la AEAT acredita que, si bien la mayor parte de su actividad profesional como Presidente y Consejero-Delegado del Grupo FFF la realizaba en Navarra, otra parte de esa actividad (la de carácter institucional) y sus actividades familiares y de ocio las realizaba en Madrid y en otros lugares del territorio de régimen común.

No obstante, para la HTN, a los efectos de determinar el lugar de residencia habitual de AAA, lo más relevante es que la mayor parte de dicha actividad profesional la desarrollaba en DDD (Navarra), en donde tenía su domicilio fiscal la sociedad dominante del Grupo; en donde, en su condición de Presidente y Consejero-Delegado, llevaba a cabo la efectiva dirección de sus negocios; y en donde tenía a su disposición una vivienda integrada en las instalaciones de la sociedad.

A mayor abundamiento, considera la HTN que la AEAT no ha acreditado que, en alguno de los periodos impositivos en cuestión, AAA estuviera fuera de Navarra la mayor parte de los días, máxime si se tiene en cuenta que las ausencias temporales del lugar de residencia habitual (por vacaciones, fines de semana, viajes de trabajo, etc.) deben computarse en el período de permanencia.

3ª.-Alega finalmente la HTN que, si se considerara que, conforme a la regla principal que establece el artículo 8.2 del Convenio Económico, no resulta posible determinar el lugar de residencia habitual de AAA, esa determinación debería hacerse conforme a la regla subsidiaria, a cuyo tenor se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en Navarra cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtenga 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.

Para la HTN, en los períodos impositivos en cuestión, la mayor parte de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la constituyeron las retribuciones que

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

obtuvo como Presidente y Consejero-Delegado de una sociedad, GGG, S.A., domiciliada fiscalmente en DDD (Navarra); y, por tanto, deben considerarse como obtenidas en Navarra.

6. Por todo ello, en el citado escrito de 02-08-2016, la HTN solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, en el periodo comprendido entre el 01-01-2009 y el 31-12-2015, AAA tuvo su domicilio fiscal en Navarra.

7. Mediante Resolución de 24-06-2017, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HTN en el mencionado escrito de 02-08-2016, 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. (...).

8. Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 04-07-2017, AAA compareció en el procedimiento, en la condición de interesado; y, mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº (...) de Madrid el 27-07-2017, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 03-08-2017, puntualizó el relato de hechos formulado por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto con las siguientes alegaciones:

1ª.-Alega, en primer lugar, AAA que, de las dos viviendas EEE y KKK de Madrid de las que es propietario junto con su esposa, la vivienda EEE fue su vivienda habitual durante los 25 años anteriores a su traslado a Navarra en 1994; y que, posteriormente, ha sido utilizada por él y por su esposa durante sus estancias en Madrid y por sus cuatro hijos hasta que contrajeron matrimonio.

Puntualiza, a continuación, AAA que la vivienda KKK estuvo alquilada en el período 2003-2009; que después fue utilizada por su hija CCC y su familia durante sus estancias en Madrid; y que, en julio de 2016, volvió a ser alquilada.

Precisa seguidamente AAA que, por dicha cesión de inmuebles a miembros de su familia, consignó en sus declaraciones del IRPF los correspondientes rendimientos. Y concluye su alegación afirmando que la utilización ocasional, durante sus estancias en Madrid, de la vivienda EEE es compatible con su residencia habitual en Navarra.

2ª.-En cuanto a la gestión y dirección de la explotación de su patrimonio inmobiliario, alega AAA que era su esposa quien gestionaba directamente los arrendamientos de las fincas urbanas; y que era él quien dirigía la explotación de las fincas rústicas de Cáceres, a las que acudía casi todos los fines de semana, si bien de la gestión del día a día se ocupaban dos empleados.

Y finaliza su alegación manifestando que todo ello es compatible con su residencia habitual en Navarra.

3ª.-En lo que respecta a las tres empleadas de hogar que prestaron sus servicios en la vivienda EEE de Madrid, AAA puntualiza en dicho escrito de 27-07-2017 que prestaron sus servicios, de forma sucesiva y no simultánea, en la referida vivienda y que esta fue habitada por sus hijos hasta que contrajeron matrimonio y por él y por su esposa durante sus estancias en Madrid; que dichas empleadas fueron contratadas para ello a tiempo parcial y como empleadas externas; y que nada de ello es incompatible con su residencia habitual en Navarra.

4ª.-En lo que concierne a la atención médica recibida en Madrid, alega AAA que, desde el 15-03-1983, él y su familia tuvieron contratado un seguro de salud con Medibank que permaneció en vigor hasta que en 2012 fue sustituido por otro que suscribió con Mapfre Caja Salud; que las atenciones médicas que recibió en Madrid tuvieron lugar durante sus estancias allí; que, sin embargo, la atención médica más importante que necesitó durante el período en cuestión la recibió en la Clínica de la Universidad de Navarra, en cuyo Servicio de Cardiología fue

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

intervenido quirúrgicamente el 15-01-2014 para implantarle una válvula en la aorta y tres by-pass; y que, para el período post-operatorio, se trasladó a Madrid para estar acompañado por su esposa e hijos.

A juicio de AAA, ello es totalmente compatible con su residencia habitual en Navarra.

5ª.-En lo que se refiere a los seguros y siniestros de tráfico, AAA reconoce como ciertos los hechos alegados a ese respecto por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto, pero puntualiza que en sus estancias en Navarra utilizaba muy poco su vehículo particular, ya que trabajaba en las instalaciones de GGG, S.A. en DDD (Navarra) y residía en la vivienda allí existente, por lo que, cuando necesitaba realizar algún desplazamiento, utilizaba un vehículo de la empresa que conducía un empleado de la misma.

Añade AAA que, en sus estancias en Madrid, utilizaba su automóvil particular y lo aparcaba en el garaje de la vivienda EEE de Madrid o en el de la oficina de GGG, S.A. de la III; y que, sin embargo, ello no acredita que permaneciera en Madrid la mayor parte de los periodos impositivos en cuestión.

6ª.-En lo que respecta a su pertenencia a dos clubs sociales y al Colegio de Economistas de Madrid, al donativo mensual que hacía a la Parroquia de (...) de Madrid, y a la suscripción de un seguro de caza y pesca en el que consta como domicilio la mencionada vivienda EEE de Madrid, AAA alega que todo ello se formalizó en los años en los que, antes de trasladarse a Navarra, tuvo su residencia habitual en Madrid; y que su mantenimiento tras dicho traslado es plenamente compatible con su residencia habitual en Navarra.

7ª.-En lo que se refiere a los consumos eléctricos y de agua de las viviendas de Madrid, AAA alega que derivan de la utilización de las mismas en la forma anteriormente señalada; y que ello no acredita que él permaneciera en Madrid la mayor parte de los periodos impositivos en cuestión.

8ª.-En lo que concierne a los pagos o retiradas de efectivo con tarjetas de crédito o débito, AAA alega que la inmensa mayoría de esas operaciones (pagos en supermercados, farmacias, peluquerías y otros establecimientos) las realizó su esposa; y que las operaciones que realizó él en el período en cuestión son muy pocas y se corresponden con el pago de peajes de autopistas y con gastos en establecimientos de hostelería realizados en su mayor parte fuera de Madrid y durante las vacaciones o fines de semana; y que, por tanto, no acreditan en modo alguno que él permaneciera en Madrid la mayor parte de los periodos impositivos en cuestión.

9ª.-En lo que respecta a las manifestaciones del agente tributario que visitó la vivienda sita en DDD (Navarra), AAA alega en el citado escrito de 27-07-2017 que, si no estaba presente en las instalaciones de GGG, S.A. en las que radica dicha vivienda, cuando dicho agente se personó allí, fue porque se había desplazado a Madrid.

Y añade que ninguna de las manifestaciones que el citado agente consignó en las correspondientes diligencias acredita que no tuviera su residencia habitual en la mencionada vivienda.

10ª.-Análoga alegación realiza AAA respecto a las manifestaciones del portero de la casa JJJ de Madrid, que consignó en la correspondiente diligencia el agente tributario que le entrevistó; y respecto a su asistencia a alguna de las Juntas Generales celebradas por la Comunidad de Propietarios de dicho edificio.

11ª.-AAA alega también en el referido escrito que, en el período en cuestión, ha residido habitualmente en Navarra, ya que su condición de Consejero-Delegado de GGG, S.A., domiciliada fiscalmente en DDD (Navarra), le ha obligado a permanecer en esa localidad la mayor parte de los periodos impositivos en cuestión, siendo ello, en su opinión, compatible con sus estancias ocasionales, por razones de trabajo o de ocio, en Madrid o en otros lugares del territorio de régimen común.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

12ª.-Alega, por último, AAA que su residencia habitual en Navarra durante el período controvertido viene también acreditada por el hecho de tener en ese territorio su principal centro de intereses, ya que, en los periodos impositivos en cuestión, percibió por razón de su cargo de Consejero-Delegado de GGG, S.A. la mayor parte (850.000 euros anuales) de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y porque la mayor parte de su patrimonio (más de 220 millones de euros en 2015) estuvo integrada por su participación en dicha compañía mercantil, que tiene su domicilio fiscal en Navarra.

9. En el referido periodo de instrucción, la AEAT, mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº (...) de Madrid el 28-08-2017, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 30-08-2017, aportó los documentos que consideró pertinentes y útiles para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones.

10. Mediante Resolución de 08-11-2017, 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 al interesado y les emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

11. Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 28-11- 2017, AAA ratificó las alegaciones formuladas en el mencionado escrito de 27-07-2017.

12. Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 01-12- 2017, el Director-Gerente de la HTN formuló sus alegaciones finales, en las que, además de ratificar las contenidas en su escrito de 02-08-2016 (al que se refieren los apartados 5 y 6 de este capítulo de antecedentes) y en el informe de su Servicio de Inspección de 10-05-2016 (acompañado por la AEAT como Anexo XXII al escrito de planeamiento del conflicto), consideró irrelevantes para la resolución de la controversia los documentos aportados durante el periodo de instrucción por la AEAT y solicitó la desestimación de la pretensión deducida por esta.

13. Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº (...) de Madrid el 04- 12-2017, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 11, 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 HTN y por AAA en sus escritos de 02-08-2016 y 27-07-2017, respectivamente, y reiteró su pretensión de que esta Junta Arbitral declare que, en el periodo comprendido entre el 01-01- 2009 y el 21-03-2016, AAA tuvo su domicilio fiscal en Madrid.

II. NORMAS APLICABLES

14. Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

15.-En virtud de lo establecido en el artículo 51.1.c) del Convenio, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

16.-En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

17.-Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del lugar en el que AAA tuvo su residencia habitual en el periodo comprendido entre el 01-01-2009 y el 21-03-2016.

18.-Pues bien, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico 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, la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Y hemos manifestado, por último, que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria solo resulta de aplicación cuando se haya acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se haya acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto.

20.-Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 77 y 78 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que, en los periodos impositivos comprendidos entre el 01-01-2009 y el 21-03-2016, AAA no tuvo su residencia habitual en Navarra.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

21.-En opinión de esta Junta Arbitral, los elementos probatorios que, a tal fin, ha aportado la AEAT acreditan la presencia en Madrid de AAA en determinados días de los periodos impositivos en cuestión, pero no acreditan su permanencia en ese lugar durante el mayor número de días de ninguno de ellos.

22.-A esos efectos, el que AAA sea, junto con su esposa, propietario de la mencionada vivienda de Madrid o de otras fincas urbanas y rústicas sitas en el territorio de régimen común, es, en rigor, irrelevante, pues ello no resulta útil para acreditar la permanencia durante el tiempo que exige el Convenio.

Y, a tales efectos, tampoco son relevantes los consumos eléctricos y de agua habidos en dicha vivienda, ya que la propia AEAT reconoce que en ella han habitado otras personas.

Similar valoración merece el hecho de que en la referida vivienda hayan prestado sucesivamente sus servicios tres empleadas de hogar, ya que no consta que ninguna de ellas se haya pronunciado sobre la presencia en la misma de AAA ni, por consiguiente, sobre si esa presencia era ocasional o habitual.

Por su carácter ocasional, no son tampoco determinantes, a los expresados efectos, las atenciones médicas recibidas por AAA en Madrid, ni los pagos que allí realizó con tarjetas de crédito o débito, ni su asistencia a algunas Juntas Generales de la Comunidad de Propietarios del edificio de la vivienda JJJ de Madrid. Y tampoco lo son los servicios o seguros que contrató en ese lugar, ni los siniestros de tráfico que comunicó a su compañía aseguradora, ya que todo ello es compatible con su residencia habitual en Navarra.

Y, no habiendo mediado controversia sobre que, antes de trasladar su domicilio fiscal a DDD (Navarra) en 1994, AAA residió durante varios años en la citada vivienda de Madrid, tampoco resulta relevante que, tras ese traslado, mantuviera su pertenencia a entidades sociales o profesionales de la capital y el donativo que mensualmente hacía, mediante transferencia bancaria, a una parroquia próxima a dicha vivienda; o que fuera titular o cotitular de diversas cuentas bancarias adscritas a oficinas radicadas en Madrid.

23.-En opinión de esta Junta Arbitral, para dirimir la controversia que ha motivado el presente conflicto, resulta mucho más relevante que, durante todo el período en cuestión, AAA ha sido, además del principal accionista, el máximo ejecutivo de una compañía mercantil (GGG, S.A.) domiciliada fiscalmente en Navarra.

Esa domiciliación fiscal implica que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de dicha sociedad tuvieron lugar en las instalaciones de DDD (Navarra) y que el máximo responsable de esa gestión y dirección, el Consejero-Delegado, tuvo una presencia habitual en las mismas.

El que, en los periodos impositivos en cuestión, dicha compañía mercantil cotizara en la bolsa justifica sobradamente que dispusiera en Madrid de una Oficina de la Presidencia desde la que se gestionaba la relación con las instituciones y con los accionistas; y que, en su condición de Presidente y Consejero-Delegado, tuviera AAA que desplazarse a esa Oficina con cierta frecuencia.

Pero ello resulta plenamente compatible con su residencia habitual en Navarra, máxime cuando, a tenor de lo establecido en el artículo 8.2 del Convenio, las ausencias temporales (por razones de trabajo, vacaciones, etc.) del lugar de residencia habitual deben computarse dentro del período de permanencia.

La aplicación de la regla primera del artículo 8.2 del Convenio conduce, pues, a la conclusión de que la AEAT no ha acreditado que, en los periodos impositivos comprendidos entre el 01-01-2009 y el 21-03-2016, AAA tuvo su residencia habitual en Madrid.

24.-Y a la misma conclusión conduciría la aplicación de la regla segunda del citado precepto, si se considerara acreditada la presencia de AAA en ambos territorios en todos los periodos

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

impositivos en cuestión y, sin embargo, no se considerara acreditada su permanencia en alguno de ellos durante el mayor número de días.

Conforme a dicha regla segunda, se entenderá que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

Pues bien, está acreditado en el expediente que, en todos los períodos impositivos controvertidos, la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de AAA la constituyeron las retribuciones que obtuvo como Consejero-Delegado de GGG, S.A. y, por tanto, como máximo responsable de la dirección de los negocios de esta.

Al entender de esta Junta Arbitral, los servicios inherentes a dicho cargo deben entenderse prestados en el domicilio fiscal de la sociedad, excepto los vinculados a las relaciones con las instituciones y con los accionistas, respecto de los que ambas Administraciones y el interesado reconocen que fueron prestados en Madrid.

Y tampoco existe controversia sobre que tales servicios fueron retribuidos por GGG, S.A., ni sobre que, en todos los períodos impositivos en cuestión, dicha sociedad tuvo su domicilio fiscal en Navarra.

Así pues, tanto si se entiende que dichas retribuciones las obtuvo AAA en el lugar de prestación de sus servicios, como si se entiende que las obtuvo en el domicilio del pagador de las mismas, se llega a la conclusión de que AAA obtuvo en Navarra la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y, por consiguiente, a la de que, conforme a la regla segunda del artículo 8.2 del Convenio, tuvo su residencia habitual en territorio navarro.

IV. ACUERDO

En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Desestimar la pretensión de la AEAT de que esta Junta Arbitral declare que, en el período comprendido entre el 01-01-2009 y el 21-03-2016, ES tuvo su domicilio fiscal en Madrid.

Segundo.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la HTN y al interesado.

V. FORMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Por ser el presente Acuerdo meramente declarativo, no procede establecer fórmula alguna para su ejecución.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo.

Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2019 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Pamplona, 27 de noviembre de 2018.

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

SENTENCIA1570/2019

En Madrid, a 12 de noviembre de 2019.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo directo nº. 20/2019, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra resolución de 27 de noviembre de 2018, adoptada en el Conflicto de competencias 95/2016 por la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, relativa al domicilio fiscal de Dº. AAA en el periodo de 1 de enero de 2009 al 21 de marzo de 2016.

Han sido partes recurridas Dº. AAA, representado por el procurador de los Tribunales Dº. (...), bajo la dirección letrada de Dº. (...) y, la Comunidad Foral de Navarra, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.
Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. (...)

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, con fecha 25 de enero de 2019, interpuso recurso contencioso-administrativo contra resolución de 27 de noviembre de 2018, adoptada en el Conflicto de competencias 95/2016 por la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, relativa al domicilio fiscal de Dº. AAA en el periodo de 1 de enero de 2009 al 21 de marzo de 2016.

SEGUNDO.- Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de fecha 6 de marzo de 2019, se otorgó al mismo, con entrega del expediente administrativo, el plazo de veinte días para la formalización de la demanda. Trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 1 de abril de 2019, en el que suplicaba a la Sala «dicte sentencia estimatoria del recuso, anulando la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que el obligado tributario, D. AAA, ha tenido su domicilio fiscal en JJJ de Madrid en el periodo que va del 1 de enero de 2009 al 23 de marzo de 2016».

Y, por segundo otrosí digo, interesó el recibimiento del pleito a prueba que deberá versar sobre la acreditación de todas las circunstancias determinantes de la permanencia en territorio común del obligado tributario, D. AAA durante el plazo establecido en el Convenio, proponiendo la siguiente prueba:

«DOCUMENTAL: Que se tengan por reproducidos íntegramente todos y cada uno de los documentos incorporados a los Anexos que acompañaron al escrito de la AEAT promoviendo el conflicto así como los documentos incorporados por la misma posteriormente una vez acordado por la Junta Arbitral el trámite de prueba. Todos ellos obran en el expediente remitido a esa Sala por la Junta Arbitral del Convenio».

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 27 de noviembre de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 95/2016

Y, por tercer otrosí, solicitó que se presenten conclusiones escritas, de conformidad con lo dispuesto en el art. 62 de la LJCA.

TERCERO.- Por diligencia de ordenación de fecha 2 de abril de 2019, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a D^o. AAA, representado por el procurador D^o. (...), parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 24 de abril de 2019, con la súplica a la Sala « dicte sentencia desestimando la misma, confirmando la Resolución impugnada de la Junta Arbitral».

Y por segundo otrosí digo, interesó el recibimiento del pleito a prueba, consistente en: «incorporar y dar por reproducidos íntegramente todos y cada uno de los documentos que obran en el expediente remitido a esa Sala por la Junta Arbitral del Convenio (DOCUMENTAL)».

Y por tercer otrosí digo, solicitó que el pleito sea declarado concluso, sin más trámites, para sentencia, dado que el trámite de conclusiones nada aportaría, salvo reiteración de hechos y fundamentos.

Asimismo, por diligencia de ordenación de fecha 26 de abril de 2019, se tuvo por contestada la demanda por la representación de D^o. AAA, dándose traslado de la demanda, con entrega del expediente administrativo, a la Comunidad Foral de Navarra, parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 17 de mayo de 2019, con la súplica a la Sala «desestime íntegramente, el recurso, confirmando la resolución impugnada, por resultar conforme con el ordenamiento jurídico».

CUARTO.- Por Decreto de fecha 21 de mayo de 2019, se fijó la cuantía del presente recurso como indeterminada.

QUINTO.- Habiendo solicitado la Administración General del Estado y D^o. AAA, el recibimiento del pleito a prueba, por auto de fecha 28 de mayo de 2019, la Sala acordó recibir el pleito a prueba de conformidad con lo establecido en el art. 60 de la Ley de la Jurisdicción, acordándose: respecto a la prueba interesada por la Administración General del Estado «dar por reproducidos íntegramente todos y cada uno de los documentos incorporados a los Anexos que acompañaron al escrito de la AEAT promoviendo el conflicto así como los documentos incorporados por la misma posteriormente una vez acordado por la Junta Arbitral el trámite de prueba y que consta en el expediente remitido por la Junta Arbitral del Convenio» y respecto a la prueba interesada por D^o. AAA «tener por incorporados y dar por reproducidos íntegramente todos y cada uno de los documentos que obran en el expediente remitido a esta Sala por la Junta Arbitral del Convenio».

SEXTO.- En el referido auto de 28 de mayo de 2019, se declaró concluso el periodo de práctica y prueba, concediéndose a la parte recurrente, la Administración General del Estado, el plazo de diez días para formular conclusiones. Trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 18 de junio de 2019.

Y, por diligencias de ordenación de fechas 19 y 28 de junio de 2019, se concedió a las partes recurridas, Comunidad Foral de Navarra y D^o. AAA, respectivamente, el plazo de diez días para formular conclusiones. Trámite que fue evacuado mediante escritos presentados con fechas 4 y 10 de julio de 2019, respectivamente.

SÉPTIMO.- Por providencia de fecha 18 de julio de 2019, se señaló para votación y fallo el día 29 de octubre de 2019, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 27 de noviembre de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 95/2016

Se recurre la resolución de 10 de abril de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, recaída en el conflicto 95/2016, entre la Administración del Estado, promotora del mismo, frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal del obligado tributario D. AAA, y referido al período comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 21 de marzo de 2016.

La controversia giró en sede administrativa, también ahora en vía judicial, en torno a cuestiones estrictamente fácticas y de valoración de las pruebas.

La AEAT basó su solicitud en dos informes, de 16 de junio de 2015 de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, y de 7 de octubre de 2015, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra, en los que se pone de manifiesto los siguientes hechos:

1º.-Que el domicilio fiscal con el que figuró en la Base de Datos Centralizada de la AEAT desde el 10-08-2001 hasta el 21-03-2016 fue una vivienda sita en la localidad navarra de DDD. Estaba casado y que los cuatro hijos de ambos residieron desde su nacimiento y hasta que contrajeron matrimonio en la vivienda sita en EEE

2º.-Que desde 01-01-2009 era el mayor accionista del FFF con un 33,33% de los derechos de voto en 2009 y de un 35,60% en 2014; que la entidad dominante de dicho Grupo que estaba domiciliada fiscalmente en Navarra, en DDD, era Consejero- Delegado y Presidente del Consejo de Administración; y titular, en proindivisión con su esposa, de participaciones en otras sociedades mercantiles domiciliadas fiscalmente en la vivienda de Madrid y en otros lugares del territorio de régimen común.

3º.-Que el Sr. AAA y su esposa eran propietarios de diversas fincas urbanas sitas en Madrid que estaban arrendadas; y que no constaba que dichos arrendamientos fueran gestionados por terceros.

4º.-Que eran también propietarios de diversas fincas rústicas sitas en territorio de régimen común, de las que obtenían ingresos declarados en el IRPF.

5º.-Que el Sr. AAA figuraba en la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social como empleador de tres empleadas de hogar, domiciliadas todas ellas en Madrid o Leganés, que prestaban sus servicios en la vivienda de Madrid.

6º.-Que, tanto el Sr. AAA como su esposa, constaban en el Servicio Madrileño de Salud como domiciliados en la referida vivienda y como asignados al Centro de Salud de HHH, Madrid; que el domicilio declarado a la compañía aseguradora del seguro privado de salud era también el de dicha vivienda de Madrid; y que, al amparo de dicho seguro, recibió atención médica en Madrid en varias ocasiones.

7º.-Que, en los 6 contratos de seguro de vehículos el domicilio declarado a la compañía aseguradora fue el de Madrid; y que los 19 siniestros comunicados a dicha compañía en los que era el conductor ocurrieron en Madrid o en las fincas rústicas sitas en territorio de régimen común.

8º.-Que era socio de dos clubes sociales sitos en Madrid y que el domicilio comunicado a ambos era el de la vivienda de Madrid.

9º.-Que en dicho domicilio los consumos de energía eléctrica tuvieron el siguiente importe:

2010: 813 euros

2011: 895 euros

2012: 792 euros

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 27 de noviembre de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 95/2016

2013: 856 euros

2014: 913 euros.

10º.-Que desde el 01-01-2009 había sido titular de 28 cuentas bancarias, de las que 23 correspondían a oficinas de Madrid, 2 a oficinas de LLL y 3 a una oficina de DDD, si bien estas últimas constituían realmente una única cuenta que tuvo en el tiempo diferentes numeraciones; que, en 23 de esas cuentas, figuraba como domicilio de su titular la vivienda de Madrid; en 3, el inmueble sito Madrid, sede de la Presidencia del FFF; y en las dos primeras de las 3 cuentas adscritas a la oficina bancaria de DDD figuraba como domicilio del titular el de la casa sita en dicha localidad, mientras que en la última de tales cuentas, que sustituyó a las dos anteriores a partir del 28-10-2013, consta como domicilio del titular la vivienda de Madrid.

11º.-Que se había constatado la realización en el período comprendido entre el 01-01-2009 y el 29-05-2015, de un total de 1.352 actos que requerían presencia física personal en un lugar concreto (compras en establecimientos comerciales con tarjetas de crédito o débito; reintegros de efectivo en oficinas bancarias; siniestros de tráfico, firma de documentos, etc.); y que, de esos 1.352 actos, 29 tuvieron lugar en Francia, 16 en Navarra, 983 en Madrid y el resto en diversos lugares del territorio de régimen común.

12º.-Que, en las visitas que el 16-03-2015 y el 27-04-2015 realizó un agente tributario de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Navarra al domicilio declarado, dicho agente constató que el citado domicilio se correspondía con las instalaciones de una bodega perteneciente al FFF en las que había una vivienda, cuyas ventanas y contraventanas estaban cerradas; y que en ninguna de las visitas estaba allí.

13º.-Que, en las visitas que el 08-05-2015 y el 19-05-2015 realizó un agente tributario de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Madrid a su casa, dicho agente constató que figuraba como titular de dos viviendas del mencionado inmueble; que el portero del edificio declaró que, en los 9 años en los que había prestado sus servicios a la Comunidad de Propietarios del edificio, había residido en el mismo y que creía que había residido en él desde que fue construido hace unos 25 ó 30 años; y que el administrador de la referida Comunidad de Propietarios le exhibió el libro de actas, en el que constaba la asistencia personal del Sr. AAA a las Juntas Generales celebradas en 2010, 2011 y 2013.

14º.-Que el mencionado administrador comunicó a la AEAT que los recibos emitidos para el cobro de las cuotas correspondientes a las viviendas fueron girados siempre al Sr. AAA.

15º.-Que, desde el 01-01-2009, había contribuido con 150 euros mensuales (que le eran cargados en una cuenta del Banco (...) de la que era titular) a MMM, Madrid; que, desde la indicada fecha había pertenecido al Colegio de (...) de Madrid al que comunicó como domicilio la vivienda de Madrid; y que este fue también el domicilio comunicado a la compañía aseguradora del seguro de (...) que tenía contratado.

16º.-Que el 21-03-2016 trasladó su domicilio fiscal desde la casa de DDD (Navarra) a la vivienda de Madrid.

17º.-Que, mediante un escrito fechado el 19-05-2015, comunicó a la AEAT que residía habitualmente en Navarra desde 1994; que gestionaba de modo personal y directo la sociedad GGG; que tenía su domicilio fiscal en Navarra desde 1985; y que “en la actualidad” pasaba “algunas temporadas” en Madrid, en donde residían 3 de sus hijos y 13 nietos.

A criterio de la AEAT todos los anteriores hechos acreditaban que el Sr. AAA tenía su domicilio en el período cuestionado en JJJ.

Pero además considera que de tenerse en cuenta el criterio subsidiario, el principal centro de intereses del obligado tributario era la citada vivienda de Madrid. Puesto que obtenía en Madrid la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (excluidos los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario) por su trabajo como Presidente y Consejero- Delegado del FFF, que, aunque tenía

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 27 de noviembre de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 95/2016

como entidad dominante a una sociedad domiciliada fiscalmente en Navarra, tenía la Oficina de la Presidencia en un inmueble sito en Madrid. Además en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se integraban también los rendimientos derivados del arrendamiento (que gestionaba personal y directamente) de las fincas urbanas de Madrid de las que era propietario, junto con su esposa; y que también obtenía ingresos por la explotación de sus fincas rústicas de NNN, aunque dicha explotación implicaba también gastos que determinaban bases imponibles negativas. Señala, por último, que no era propietario en Navarra de ninguna finca rústica ni urbana; y que cuando, a partir del 21-03-2016, trasladó su domicilio fiscal lo hizo a la tantas veces citada vivienda de Madrid, que es, justamente, la vivienda en la que la AEAT ubica su domicilio fiscal desde el 01-01-2009. A juicio de la AEAT, ello es un relevante indicio de que tuvo también allí su domicilio fiscal antes del 21-03-2016, ya que no consta ninguna circunstancia sobrevenida que justifique dicho cambio.

La Hacienda de Navarra ofrece una conclusión distinta de la que llegó la AEAT en base a los mismos hechos anteriormente transcritos, siendo lo más relevante a efectos de fijar el domicilio el lugar en donde desarrollaba su actividad profesional. Con todo, no cabe duda que conforme a la regla subsidiaria el principal centro de intereses del Sr. AAA estaba en Navarra en donde obtenía la mayor parte de las rentas que conformaban su base imponible en el IRPF.

El interesado compareció en el procedimiento y se opuso a la solicitud de la AEAT, puntualizando los hechos traídos por la AEAT en el sentido de:

1ª.- De las dos viviendas de Madrid de las que es propietario junto con su esposa, la vivienda sita EEE fue su vivienda habitual durante los 25 años anteriores a su traslado a Navarra en 1994; y que, posteriormente, ha sido utilizada por él y por su esposa durante sus estancias en Madrid y por sus cuatro hijos hasta que contrajeron matrimonio. La vivienda KKK estuvo alquilada en el período 2003-2009; que después fue utilizada por su hija y su familia durante sus estancias en Madrid; y que, en julio de 2016, volvió a ser alquilada. Dicha cesión de inmuebles a miembros de su familia, tuvo su reflejo en sus declaraciones del IRPF por los rendimientos obtenidos. Afirman que la utilización ocasional, durante sus estancias en Madrid, de la vivienda es compatible con su residencia habitual en Navarra.

2ª.-En cuanto a la gestión y dirección de la explotación de su patrimonio inmobiliario, era su esposa quien gestionaba directamente los arrendamientos de las fincas urbanas; y que era él quien dirigía la explotación de las fincas rústicas de NNN, a las que acudía casi todos los fines de semana, si bien de la gestión del día a día se ocupaban dos empleados. Y finaliza su alegación manifestando que todo ello es compatible con su residencia habitual en Navarra.

3ª.-En lo que respecta a las tres empleadas de hogar que prestaron sus servicios en la vivienda de Madrid, prestaron sus servicios de forma sucesiva y no simultánea, en la referida vivienda y que esta fue habitada por sus hijos hasta que contrajeron matrimonio y por él y por su esposa durante sus estancias en Madrid; que dichas empleadas fueron contratadas para ello a tiempo parcial y como empleadas externas; y que nada de ello es incompatible con su residencia habitual en Navarra.

4ª.-En lo que concierne a la atención médica recibida en Madrid, desde el 15-03-1983, él y su familia tuvieron contratado un seguro de salud con (...) que permaneció en vigor hasta que en 2012 fue sustituido por otro que suscribió con (...); que las atenciones médicas que recibió en Madrid tuvieron lugar durante sus estancias allí; que, sin embargo, la atención médica más importante que necesitó durante el período en cuestión la recibió en la Clínica de la Universidad de Navarra, el período post-operatorio, se trasladó a Madrid para estar acompañado por su esposa e hijos.

5ª.-En lo que se refiere a los seguros y siniestros de tráfico, señala que en sus estancias en Navarra utilizaba muy poco su vehículo particular, ya que trabajaba en las instalaciones de la empresa y residía en la vivienda allí existente, por lo que, cuando necesitaba realizar algún desplazamiento, utilizaba un vehículo de la empresa que conducía un empleado de la misma.

6ª.-En lo que respecta a su pertenencia a dos club sociales y al Colegio de (...) de Madrid, al donativo mensual que hacía a MMM, y a la suscripción de un seguro de (...) en el que consta

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 27 de noviembre de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 95/2016

como domicilio la mencionada vivienda de Madrid, todo ello se formalizó en los años en los que, antes de trasladarse a Navarra, tuvo su residencia habitual en Madrid; y que su mantenimiento tras dicho traslado es plenamente compatible con su residencia habitual en Navarra.

7ª.-En lo que se refiere a los consumos eléctricos y de agua de las viviendas de Madrid, derivan de la utilización de las mismas en la forma anteriormente señalada; y que ello no acredita que él permaneciera en Madrid la mayor parte de los periodos impositivos en cuestión.

8ª.-En lo que concierne a los pagos o retiradas de efectivo con tarjetas de crédito o débito, AAA alega que la inmensa mayoría de esas operaciones (pagos en supermercados, farmacias, peluquerías y otros establecimientos) las realizó su esposa; y que las operaciones que realizó él en el período en cuestión son muy pocas y se corresponden con el pago de peajes de autopistas y con gastos en establecimientos de hostelería realizados en su mayor parte fuera de Madrid y durante las vacaciones o fines de semana.

9ª.-En lo que respecta a las manifestaciones del agente tributario que visitó la vivienda sita en Navarra si no estaba presente en las instalaciones de la empresa, en las que radica dicha vivienda, cuando dicho agente se personó allí, fue porque se había desplazado a Madrid. Y añade que ninguna de las manifestaciones que el citado agente consignó en las correspondientes diligencias acredita que no tuviera su residencia habitual en la mencionada vivienda.

10ª.-Análoga alegación realiza respecto a las manifestaciones del portero de la casa de Madrid, que consignó en la correspondiente diligencia el agente tributario que le entrevistó; y respecto a su asistencia a alguna de las Juntas Generales celebradas por la Comunidad de Propietarios de dicho edificio.

11ª.- En el período en cuestión, ha residido habitualmente en Navarra, ya que su condición de Consejero-Delegado le ha obligado a permanecer en esa localidad la mayor parte de los períodos impositivos en cuestión, siendo ello, en su opinión, compatible con sus estancias ocasionales, por razones de trabajo o de ocio, en Madrid o en otros lugares del territorio de régimen común.

12ª.- Tiene en Navarra su principal centro de intereses, ya que, en los periodos impositivos en cuestión, percibió por razón de su cargo de Consejero-Delegado la mayor parte (850.000 euros anuales) de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y porque la mayor parte de su patrimonio (más de 220 millones de euros en 2015) estuvo integrada por su participación en dicha compañía mercantil, que tiene su domicilio fiscal en Navarra.

La resolución impugnada recuerda la legislación aplicable, «Pues bien, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico 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».

Señala la Junta Arbitral las reglas a tener en cuenta en la resolución del presente conflicto, así recuerda que «la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 27 de noviembre de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 95/2016

compatible con estancias en otras partes del territorio», lo que resulta relevante cuando existan pruebas sobre la permanencia o estancia de una persona en un determinado lugar. Señala expresamente que la valoración de la prueba ha de hacerse conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba. También recuerda que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos. Y por último deja constancia de que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio.

Atendiendo a las reglas generales sobre la carga de la prueba, arts. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 77 y 78 de la Ley 39/2015, deja sentado que en el caso que nos ocupa le corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que, en los periodos impositivos comprendidos entre el 01-01-2009 y el 21-03-2016 el Sr. AAA no tuvo su residencia habitual en Navarra.

Aplicando las anteriores reglas concluye la Junta Arbitral del siguiente modo:

1. Si bien está acreditada la presencia del Sr. AAA en Madrid en determinados días de los periodos impositivos, no se acredita su permanencia durante el mayor número de días en ninguno de dichos periodos. Resultando irrelevante al efecto que sea propietario de una vivienda en Madrid y de otras propiedades en territorio de régimen común; ni los consumos eléctricos ni de agua, pues convivieron también otras personas; tampoco lo es los servicios prestados sucesivamente por tres empleadas, que no han sido oídas; por su carácter ocasional tampoco lo son los gastos médicos, pagos con tarjetas, ni asistencia a las juntas de la comunidad de propietarios de la vivienda en Madrid; al igual sucede con los servicios o seguros contratados y siniestros. Todos estos datos son compatibles con su residencia habitual en Navarra. Y dado que con anterioridad a su traslado a Navarra, residía en Madrid, resulta irrelevante el que mantuviera su pertenencia a entidades sociales o profesionales de la capital, donativo a la parroquia o fuera titular de varias cuentas corrientes.

2. Resulta mucho más relevante el ser el principal accionista y máximo ejecutivo de la entidad GGG., domiciliada fiscalmente en Navarra. En donde se produce la gestión administrativa y dirección de los negocios por el máximo responsable como consejero delegado, con presencia habitual en la misma. Justificando su presencia en Madrid, en donde disponía de oficina, la cotización de la compañía en bolsa. En definitiva, aplicando la regla principal no ha quedado acreditado que los periodos impositivos cuestionados tuviera su residencia en Madrid.

3. Aplicando la regla subsidiaria, ha quedado acreditado que en todos los periodos cuestionados la mayor parte de la base imponible del IRPF la constituyeron las retribuciones obtenidas como consejero delegado de GGG, lo que da a entender que la mayor parte de los servicios fueron prestados en el domicilio fiscal de la sociedad.

SEGUNDO.- Planteamiento de las partes y resolución del conflicto.

La cuestión en conflicto es estrictamente fáctica. Ninguna cuestión jurídica se plantea por las partes, a excepción de la denuncia que realiza la parte recurrente indicando que la Junta Arbitral ha procedido a la valoración de la prueba de forma analítica y no conjunta como exigen las normas procesales y a quejarse de haber aplicado la Junta Arbitral la regla subsidiaria del centro de intereses, oponiéndose a su toma de consideración -lo que resulta contradictorio con su propio proceder, porque como ha quedado constancia fue la AEAT la que invitó a la Junta Arbitral a entrar también a analizar la concurrencia de la regla subsidiaria, eso sí de conformidad con sus intereses-.

En sede judicial ninguna prueba nueva se articula, se limita la parte recurrente a solicitar el recibimiento del pleito a prueba, pero se limita a tener por reproducido el material probatorio que ya constaba y sobre el que se basó la valoración realizada por la Junta Arbitral.

Por lo demás, ningún reproche sobre una posible infracción normativa, tampoco sobre la aplicación de las normas sobre la carga de la prueba, y ni siquiera tacha la valoración de

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 27 de noviembre de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 95/2016

arbitraria, irracional o errónea, o que se haya apartado de las normas de la sana crítica, simplemente todo el debate lo centra en ofrecer su opinión sobre el alcance y la correcta valoración de las pruebas según su parecer.

Tal y como se plantea el debate, se observa que se obvia por la parte recurrente denunciar una infracción normativa, pues el único reparo que opone a la valoración realizada por la Junta Arbitral es haber utilizado el método analítico y no la valoración conjunta de la prueba, lo que se desmiente no sólo por la manifestación expresa de la Junta Arbitral en su resolución, sino de la propia lectura de las pruebas consideradas y valoradas y las conclusiones a la que se llega, como anteriormente hemos examinado; se obvia también indicar hechos que no se hayan valorados que resulten relevantes o errores o inconsistencias valorativas; por lo que el debate se contrae a ofrecer una versión distinta que lleva a otra conclusión de la que llegó la Junta Arbitral, lo cual resultando legítimo resulta a todas luces insuficiente por las razones que pasamos a exponer y que constituye una doctrina consolidada de este Tribunal tal y como se hacen eco las partes en conflicto en sus respectivos escritos.

El sistema arbitral que pretende articular el Convenio, aún sus imperfecciones, persigue que los conflictos entre las Administraciones implicadas, dentro del ámbito competencial que legalmente se define, se solucionen extrajudicialmente. La esencia del sistema arbitral de solución de los conflictos entre partes con intereses contrapuestos, está precisamente en evitar su judicialización. Se compadece mal con dicha finalidad que, cuando no existe discrepancias jurídicas, lo que es mero debate fáctico y de mera valoración del material probatorio incorporado al procedimiento, se traslade el conflicto a una vía, la judicial, que precisamente la configuración del sistema de resolución de los conflictos mediante la vía arbitral persigue evitar por razones obvias.

En otras ocasiones hemos señalado que estamos ante una vía singular de resolución de conflictos entre administraciones tributarias, pero que al no existir una regulación adecuada para configurar un verdadero cauce arbitral, su tramitación y resolución se inserta dentro de los cauces formales de un procedimiento administrativo y de los cánones más ortodoxos de cualquier actuación administrativa.

Por tanto, cuando la controversia es estrictamente fáctica, sin que se utilice la vía judicial, de plena jurisdicción, para articular pruebas que puedan desvirtuar los hechos ya valorados en sede administrativa, dado que el órgano administrativo goza de libertad en la valoración de la prueba practicada, sin que siquiera se denuncie una posible discrecionalidad o arbitrariedad, sino, sin más, a aportar una valoración distinta; cuando además, como se recoge en la resolución combatida, se ha procedido a la apreciación y valoración conjunta de la prueba practicada, conforme a lo previsto en el art. 77 de la Ley 39/2015, «Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, cuya valoración se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil»; cuando además la única presunción strictu sensu que aquí juega es la legal que asiste a la Junta Arbitral que ha dictado el acto discutido, pues se presume válido, art. 39.1 de la ley 39/2015, «Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa»; cuando no se opone a la resolución de la Junta Arbitral cuestiones de índole jurídica, sino que simple y llanamente la oposición a lo resuelto se limita a aportar una lectura diferente del material probatorio, acentuando aquellos aspectos que considera le favorece y restándole valor a los que pudieran avalar otro criterio, sin indicar errores, arbitrariedades o irracionalidad en la valoración; carece de amparo jurídico, amen de inútil de todo punto, una impugnación dirigida a anular la resolución de la Junta en base a la simple oposición por entender que debió ser otra la valoración llevada a cabo.

En definitiva, cuando ningún otro material probatorio se incorpora en vía judicial, y lo que se pone en cuestión es la valoración de la prueba realizada por la Junta Arbitral necesariamente el posible éxito de la impugnación pasa por basarse esta o en la infracción de una norma, con cita y justificación expresa de la infracción denunciada, o en errores o arbitrariedades en la valoración que igualmente debe detallarse y justificarse, lo que en modo alguno puede prosperar, es, como aquí sucede, basar la impugnación en exclusividad en aportar una versión

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 27 de noviembre de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 95/2016

distinta de la valoración probatoria realizada por la Junta Arbitral; este Tribunal considera que la valoración de la prueba realizada por la Junta Arbitral con apoyo a las normas dispuestas al efecto, resulta correcto y suficiente para llegar a la conclusión sobre la determinación del domicilio fiscal del Sr. AAA en los períodos controvertidos, resultando innecesario volver a valorar las mismas pruebas que ya fueron objeto de examen y valoración por la Junta Arbitral, en tanto que legalmente es esta una facultad atribuida a la misma y cuyo control pasa por haber incurrido en alguno de los defectos o incorrecciones antes apuntadas y no en sustituir aquella valoración por la ofrecida por la parte interesada.

TERCERO.- Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, han de imponerse las costas a la AEAT como recurrente vencida. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 8.000 euros, a razón de 4.000 euros por cada una de las partes vencedoras.

FALLO

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

PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº. 20/2019, interpuesto por la AEAT contra la resolución de 27 de noviembre de 2018 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, por el que se resuelve el conflicto nº. 95/2016.

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

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

Así se acuerda y firma.

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

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 9 DE NOVIEMBRE DE 2017. CONFLICTO 86/2015

Conflicto: 86/2015

Promotor: Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Partes: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra

Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente

Fecha de la resolución: 9 de noviembre de 2017

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

I.1. Referencia a los conflictos 82/2015 y 84/2015.

El presente conflicto, sobre propuesta de cambio de domicilio fiscal de doña EEE, está íntimamente relacionado con los conflictos 82/2015 y 84/2015, que tienen por objeto sendas propuestas de cambio de domicilio de la entidad AAA, S.L. y de don DDD. Por este motivo y al amparo del artículo 78.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó la incorporación a este expediente de los documentos presentados por las partes en dichos expedientes, que son conocidos por ellas e incluso citados en sus escritos de alegaciones.

I.2. Planteamiento del conflicto.

1º El día 15 de abril de 2015 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto de competencias frente al Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal de EEE, con efectos desde 1 de enero de 2009, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), por entender que la interesada no tiene el domicilio en Navarra sino en Barcelona.

En dicho escrito se afirma que, el 17 de junio de 2014, el Delegado Especial de la AEAT formalizó la propuesta de modificación a que se refiere el art. 43.5 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante RJA), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

La propuesta estuvo precedida por actuaciones de las dependencias regionales de Inspección de Navarra y de Cataluña.

2º La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra redactó un informe el 3 de abril de 2014. De ese informe y de las actuaciones de que dimana, extractamos las siguientes evidencias, que completamos con referencias a nuestra resolución del conflicto 82/2015:

Doña EEE figura en las bases de datos de la AEAT y de la Tesorería General de la Seguridad Social (en adelante, TGSS) con domicilio fiscal en CCC de Pamplona. En la base de datos de la AEAT consta un teléfono fijo de contacto que corresponde a un número de Barcelona.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Presentó sus declaraciones tributarias de IRPF (periodos 2009 a 2012), Impuesto sobre el Patrimonio (2011 y 2012) e IVA (periodos 2009 y 2010) ante la HTN. Repercutió IVA por alquiler de locales y en IRPF sus mayores rendimientos proceden del trabajo (retribución de AAA, S.L., en concepto de Administradora) y del capital inmobiliario. En 2011 destaca una ganancia patrimonial por permuta de participaciones de dos sociedades domiciliadas en Cataluña.

Fue administradora de la entidad AAA, S.L. desde 1998, sociedad sobre cuyo domicilio se ha pronunciado esta Junta Arbitral en la Resolución del conflicto 82/2015, estimando la pretensión de la AEAT y declarando que dicho domicilio no se encuentra en Navarra, con efectos desde 1 de enero de 2009. También ha sido socia de otras cinco sociedades con domicilio social en Barcelona. También participa con el 50% en dos entidades dadas de alta en las actividades de alquiler de viviendas y locales que tienen domicilio fiscal en Pamplona, pero en los años 2011 y 2012 arriendan inmuebles sitios en Barcelona y a personas y entidades con domicilio fiscal en Barcelona (salvo uno, alquilado a (...), S.A., que se encuentra en (...), Asturias).

Doña EEE figuraba como autorizada o titular de cuentas bancarias en Barcelona, Asturias, Gerona y Pamplona. En la cuenta de Pamplona en la que figura como única titular y declara como domicilio el de Pamplona hay escasos movimientos y no tiene cargos por tarjetas de crédito. En otra cuenta de Pamplona hay siete titulares, tiene bastantes movimientos y consta como domicilio de la señora EEE el de Calle HHH (Barcelona). La operativa detectada en dos tarjetas de crédito del Banco (...) de las que era titular don DDD, todos los gastos están localizados en Barcelona. El señor DDD era el marido de doña EEE, y sobre él ya se pronunció esta Junta Arbitral que declaró, en la resolución final del conflicto 84/2015, que no tuvo su domicilio en Pamplona a partir de 1 de enero de 2009.

En 2009 tenía 12 inmuebles en Cataluña con un valor catastral conjunto de 518.856,21 €; en 2010 eran 48 los inmuebles y se encontraban situados en su mayoría en Cataluña (ninguno en Navarra) con un valor catastral conjunto de 4.040.370,64 €. La situación se mantiene aproximadamente igual en los años 2011 a 2013.

Según la base de datos de la HTN, doña EEE ha sido titular, desde 2011, de dos inmuebles sitios en Avenida CCC de Pamplona, en los que tiene participaciones del 50% y 0,82 % respectivamente. El valor catastral del primero de ambos asciende a 122.008,85 €.

La Inspección visitó el domicilio declarado en Pamplona los días 23 de enero, 27 y 28 de marzo y 1 de abril de 2014. Nunca se encontró a nadie en dicho domicilio y se recogieron manifestaciones de vecinos, del portero y de un funcionario de Correos –ya expuestas en la resolución de los conflictos 82 y 84/2015 de las que se desprende:

- Recientemente no vive nadie en ese domicilio.
- Según el portero, la vivienda del 6º D ha estado vacía en los últimos doce años. Se retira el correo del buzón de vez en cuando por alguien no identificado de una gestoría o asesoría.

Tal como hemos recogido en nuestra Resolución del conflicto 82/2015, la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona e Iberdrola han informado de consumos muy reducidos para el uso declarado de la vivienda.

Del requerimiento atendido por (...) Distribución Eléctrica (también mencionado en la citada Resolución del conflicto 82/2015) se desprende que los consumos a partir de 1/1/2009 son “bastante bajos (en algunos meses son 0 Kwh). Existen muchos meses con un consumo de electricidad inferior a 15 €”. El consumo total en cinco años (2009 a 2013) ha sido de “5.224,09 Kwh con un coste total con IVA de 947,84 € (menos de 200 € anuales)”. (...) Comercialización Último Recurso, S.A.U., aportó un certificado de consumos desde 1/7/2009 hasta 12/12/2013, que ascienden a “4.752,01 Kwh con un coste total con IVA de 1.350,78 € (menos de 300 € anuales)”.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Según la encuesta de presupuestos familiares del Instituto Nacional de estadística, los consumos medios por hogar de electricidad en los años citados oscilan entre 3.400 y 4.000 Kwh.

La entidad JJJ, S.A., requerida al efecto, comunicó que el domicilio facilitado por doña EEE es el de calle HHH y de las facturas aportadas por dicha sociedad se evidencia que la relación médica con el obligado tributario ha sido, según el escrito de planteamiento del conflicto, “recurrente a lo largo del tiempo”.

En el “Servei Catalá de la Salut”, la señora EEE figura como asegurada desde 15/12/2001 en la calle HHH.

De la escritura de permuta de participaciones sociales de 19 de enero de 2011 se desprende que doña EEE ejerce la patria potestad prorrogada sobre su hijo, don KKK (mayor de edad), el cual reside en calle HHH.

Por otra parte, don José DDD, esposo que fue de doña EEE, falleció en el Hospital (...) y su entierro se efectuó en la misma ciudad.

3º De las actuaciones de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña, que se documentan en informe de fecha 6 de junio de 2014, se deduce lo siguiente:

- En mayo de 2015, don MMM, hijo de la interesada, recogió una notificación en la calle HHH, e informó que su madre “vive en ese domicilio por su avanzada edad y cuidados requeridos”.

- El valor catastral del domicilio en Pamplona asciende, en 2013, de 122.008 euros y tiene 122 m², mientras que el de calle HHH y valor declarado en 2010 de 3.468.327,93 €. Se trata de una finca rodeada de una valla de gran altura, con una edificación de grandes dimensiones, piscina y zona verde con árboles, ubicada en una zona de alto valor residencial. Según la base de datos de la AEAT en esa vivienda residen cuatro de los cinco hijos de la señora EEE, y el quinto está domiciliado en Barcelona.

- Las empresas del grupo familiar están centralizadas en la calle (...) de (...) que consta como dirección de contacto en algunas cuentas bancarias del obligado tributario.

4º Tras exponer los fundamentos jurídicos que consideró oportunos, el Director General de la AEAT llega a la conclusión de que tanto en virtud del criterio de la permanencia como en el del principal centro de intereses, ambos del artículo 8 del Convenio, doña EEE tiene su residencia habitual desde 1 de enero de 2009 en Cataluña y solicita que así lo declare esta Junta Arbitral.

I.3. Admisión a trámite y emplazamiento de la HTN.

5º Mediante Resolución de 15 de junio de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral tuvo por planteado y admitió a trámite el presente conflicto y ordenó emplazar para alegaciones a la HTN.

I.4. Alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra.

6º Mediante escrito registrado en la Junta Arbitral el 12 de julio de 2016, la HTN se opuso a la pretensión de la AEAT, efectuando alegaciones de las que extractamos, como relevantes, las siguientes.

La Inspección de la HTN evacuó un informe el día 24 de marzo de 2015 en el que se concluye que no queda acreditado que el domicilio fiscal de doña EEE se hallase fuera de Navarra en el periodo solicitado y se detallan las actuaciones llevadas a cabo, de las que destacamos las siguientes.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Doña EEE tenía domicilio fiscal declarado desde 1991 en la vivienda de su propiedad de Avenida CCC de Pamplona, donde se hallaba empadronada junto con su marido. Presentó en Navarra sus declaraciones tributarias hasta 2010.
- En 2009 y 2010 hubo consumos de energía eléctrica y de agua “que constatan un uso real y efectivo de ésta como posible residencia habitual del contribuyente”.
- Según documentación aportada por la interesada, ésta tiene la condición civil navarra y es usuaria del servicio público de Salud de Navarra.
- En 1997 se solicitó por la AEAT el cambio de domicilio, que fue rechazado por la HTN sin oposición.

La Inspección se personó en Avenida CCC de Pamplona el día 24 de noviembre de 2014, donde fue atendida por doña EEE, quien declaró que ese es el lugar de su residencia habitual, aunque pasa algunos periodos de tiempo en Asturias y en Cataluña con sus hijos.

El 5 de febrero de 2015 el actuario vuelve a confirmar la presencia en el domicilio de la obligada tributaria y la de un empleado de hogar. Doña EEE declaró en esta ocasión que la casa de HHH estaba habitada por sus hijos.

En la fundamentación jurídica de su escrito de oposición, la HTN se acoge a la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, amparándose en el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, así como en la interpretación que viene haciendo esta Junta Arbitral de dicho precepto. A su juicio, esta presunción es particularmente potente en este caso por el largo periodo de tiempo en que la interesada ha residido en Navarra (desde comienzos de los años noventa) y porque su residencia “fue ratificada administrativamente en 1999”.

Alega asimismo que todas las actuaciones realizadas para promover el cambio de domicilio se realizan en 2014, varios años después de su fallecimiento, circunstancia que desde el punto de vista del principio “de equidad y buena fe debiera ser especialmente tenida en cuenta” porque tanto “el transcurso del tiempo como la imposibilidad de defensa directa por el contribuyente de su fuero fiscal (se refiere a don DDD) puede debilitar de manera importante el derecho de defensa... por lo que es poco aceptable que por la Administración tributaria se pretenda «aprovechar» la circunstancia del fallecimiento de obligados tributarios (de don DDD) para alterar situaciones jurídicas totalmente consolidadas en el tiempo”.

Admite la HTN que el consumo de electricidad en la vivienda de Pamplona “es moderado”, pero “no ocurre lo mismo con los consumos de agua de la vivienda, que arrojan una media diaria de consumo de casi 700 litros en 2009 y cerca de los 500 litros en 2010”. Tales consumos dan cuenta de “una ocupación o uso real y efectivo de esa vivienda, aunque no sea utilizada de modo continuado y permanente a lo largo de cada periodo anual” y “permiten poner en tela de juicio el supuesto conocimiento que el portero del inmueble tenía realmente de los ocupantes y usuarios de los distintos pisos del inmueble en el que presta sus servicios, asunto del que no parece estar especialmente informado”.

No se aporta –dice la HTN- un principio de prueba que permita afirmar que el inmueble de HHH venía siendo utilizado como vivienda por el obligado tributario, por lo que no le es imputable el consumo eléctrico y de agua de esa vivienda.

Califica, por otra parte de vagos, genéricos, escasamente fiables y no corroborados con la firma de los declarantes, los testimonios de las personas localizadas en el inmueble en las visitas giradas por funcionarios de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra.

En fin, se siguen analizando separadamente los restantes indicios aportados por la AEAT para fundar su pretensión y respecto de cada uno de ellos se ofrece una hipotética explicación

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

alternativa distinta de la no permanencia de doña EEE en la vivienda de Avenida CCC de Pamplona.

I.5. Periodo de instrucción.

7º El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 21 de diciembre de 2016, ordenó que se trasladase a la AEAT el escrito de alegaciones de la HTN y declaró abierto el periodo de instrucción.

En esta fase del procedimiento, la AEAT presentó un escrito proponiendo como prueba la documental ya obrante en el expediente y aportando contestaciones del Servicio Navarro de Salud-Osasunbidea y de (...), S.L., a sendos requerimientos de información de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra, así como diligencia de constancia de hechos de 5 de junio de 2015.

La diligencia se extendió el día 5 de junio de 2015 para documentar la visita de un agente tributario al domicilio de Avenida CCC en el que no se localizó a nadie. La vecina del 6º C, que dijo vivir allí desde hacía 17 años, declaró que el piso (...)º D está vacío, que en él no vive nadie y “desde hará cosa de un año viene un chico de vez en cuando”, que no conoce a doña EEE y que el Presidente de la comunidad vive en el (...)º piso pero no sabe en qué letra. La del (...)º A vive en el edificio desde hacía 30 años y asegura que el (...)º D está vacío y no conoce a doña EEE. En el (...)º E, un señor de unos 60 años que dice ser el Presidente de la comunidad, declara sobre el (...)º D que “son forasteros y viven fuera”, que no conoce a la señora EEE, que el piso siempre ha estado vacío, que en 10 años no ha coincidido con los propietarios de esa vivienda.

I.6. Puesta de manifiesto del expediente y designación de ponente.

8º Mediante resolución de 1 de marzo de 2017, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó poner de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados, emplazándolos durante quince días para formular alegaciones.

9º El día 21 de marzo de 2017 la AEAT presentó su escrito de alegaciones en el que, tras comentar los argumentos aducidos por la HTN, se ratifica en su pretensión de rectificación del domicilio.

10º Mediante Resolución de fecha 23 de junio de 2017, el Presidente de la Junta Arbitral asumió la ponencia de este expediente.

II. NORMAS APLICABLES

11º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre (en adelante, el Convenio).
- b) Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, RJA).
- c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

12º En virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, esta Junta Arbitral es competente para conocer y resolver este conflicto.

III.2. Sobre el domicilio fiscal de doña EEE.

13º De conformidad con lo dispuesto por el artículo 8 del Convenio, se entenderán domiciliadas fiscalmente en territorio foral “las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro”.

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

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

14º En el presente caso nos encontramos ante una persona que ha declarado que su domicilio fiscal se encontraba en Avenida CCC de Pamplona, pero de la apreciación conjunta de los elementos de prueba incorporados al expediente no puede concluirse razonablemente que éste sea el lugar donde de forma efectiva ha residido desde el día 1 de enero de 2009.

El inmueble de Pamplona, donde la interesada declaró tener su domicilio fiscal, es una vivienda de la que era titular conjuntamente con su esposo, don DDD hasta que éste falleció.

En la visita de inspección efectuada el día 23 de enero de 2014 por la AEAT, la funcionaria actuante no encontró a nadie en la vivienda, figurando en el buzón los nombres “DDD” y “EEE”.

Esta vivienda tiene unos consumos de agua y electricidad que llevan a la conclusión difícilmente discutible de que en ella no habitan permanentemente dos personas que disponen de la renta y patrimonio de los señores DDD y EEE. No es verosímil que su consumo medio de energía eléctrica durante cinco años sea inferior a 200 € anuales (16 € mensuales).

A lo anterior se añade el testimonio del portero de la casa que, habiendo trabajado allí de forma continua durante doce años (diligencia de 1 de abril de 2014), declaró que “la vivienda está vacía, que allí no vive nadie, que viven en Barcelona (...) que allí no hay nadie trabajando (...) que viene alguien, no sabe si de alguna asesoría o gestoría a retirar el correo del buzón”.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Aunque con menos poder de convicción, por falta de identificación suficiente de la persona declarante, se suman a las manifestaciones anteriores las del cartero que dijo haber estado “unas semanas” intentando localizar a AAA, S.L. para entregar una carta certificada y es la tercera vez que viene y nunca ha encontrado a nadie” y que “nadie se ha pasado por Correos a retirar la carta”; así como el de “un chico joven” del (...)º E que dice que “el (...)º D está vacío, no vive nadie”.

Concluyente es, por lo demás, la diligencia formalizada por la AEAT en visita al domicilio el día 5 de junio de 2015. Tres vecinos de la casa, residentes durante muchos años en ella, declararon rotundamente que la vivienda del (...)º D se encontraba vacía y que sus propietarios no residían en ella.

Por otra parte, esgrime la HTN el hecho de no haberse realizado comprobación alguna respecto a la alegada residencia de doña EEE en la calle HHH. Frente a ello hay que recordar que esta Junta Arbitral ya ha declarado en varias ocasiones, que no corresponde a la AEAT la carga de la prueba de la existencia de un domicilio fiscal fuera de Navarra porque lo que se discute no es si existe o no ese domicilio fuera del territorio foral, sino si es real el domicilio declarado en Navarra.

15º Al ponderar los indicios y elementos probatorios esgrimidos por las partes conviene observar la distinta metodología o enfoque de la AEAT y la HTN. La primera ha aportado una amplia relación de evidencias que desvinculan a doña EEE de Pamplona y la relacionan con Barcelona y efectúa una valoración conjunta de todas ellas para llegar a la conclusión de que el centro de intereses vitales se encontraba en Barcelona y de ahí resulta razonable pensar que no era Pamplona el lugar donde permanecía con intención de hacer de ese lugar la referencia geográfica de su vida personal.

En cambio, la HTN ha procedido analíticamente, buscando explicaciones alternativas a cada uno de los indicios aportados por la AEAT, explicaciones que en términos hipotéticos, como la HTN las presenta, suelen ser siempre posibles.

No es el método analítico el que se debe seguir al valorar las pruebas incorporadas al expediente, sino que, utilizando las reglas de la sana crítica, se han de apreciar y valorar conjuntamente todas ellas. De acuerdo con este método no podemos sino concluir que doña EEE no permaneció en Navarra en los términos exigidos por el artículo 8 del Convenio.

16º A las evidencias ya comentadas (consumos de electricidad y declaraciones de personas localizadas en el inmueble, especialmente la del portero del edificio), se unen otra serie de indicios contrarios a la presencia de doña EEE en la vivienda de Avenida CCC de Pamplona. Resumidamente, del escrito de planteamiento del conflicto, pueden extraerse los siguientes que, valorados conjuntamente a la vista de la documentación obrante en el expediente, permiten concluir que doña EEE tuvo su domicilio fiscal en Barcelona durante el periodo de tiempo a que se refiere la propuesta e la AEAT:

- La dirección y teléfono de contacto facilitado a terceros son, generalmente, de Barcelona.
- En Barcelona estaban domiciliadas la mayor parte de las sociedades en que participaba o administraba.
- La mayoría de sus cuentas bancarias estaban en Barcelona.
- Los movimientos de sus tarjetas de crédito se localizan principalmente en Cataluña.
- El patrimonio inmobiliario se encuentra fuera de Navarra, con la excepción cuantitativamente irrelevante de Avenida CCC de Pamplona.
- Su marido falleció y fue enterrado en Barcelona.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Haber recibido atención médica en JJJ, S.A.
- Los hijos residen en el ámbito geográfico de la provincia de Barcelona.
- En particular, un hijo mayor de edad, sujeto a patria potestad prorrogada, tiene su domicilio en HHH.
- El poder adquisitivo de la familia, que no es acorde con las características arquitectónicas de la vivienda de Pamplona.

17º Aunque no sea necesario en este caso acudir al segundo de los criterios de residencia establecidos en el artículo 8 del Convenio (“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”) ha sido acreditado por la AEAT que la principal fuente de renta computable a estos efectos se obtiene por doña EEE fuera de Navarra.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda estimar la pretensión deducida por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de doña EEE no se encontraba en Navarra desde 1 de enero de 2009. Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En Pamplona, a 9 de noviembre de 2017.

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia nº 151/2019, de 8 de febrero

SENTENCIA

En Madrid, a 8 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo nº. 10/2018, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador de los Tribunales D. (...), bajo la dirección de Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la resolución de 9 de noviembre de 2017, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que resuelve el conflicto nº. 86/2015, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con el domicilio fiscal de D.^a EEE, acordando estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y declarando que la citada contribuyente no tenía ubicado su domicilio fiscal en territorio navarro desde el 1 de enero de 2009.

Comparecen como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y D.^a EEE, representada por la procuradora D.^a (...), bajo la dirección letrada de D. Jaime Buenaventura Lis Belvis.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

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

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

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

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

La representación procesal de D.^a EEE, no presentó en plazo contestación por lo que se la tuvo por decaída en el trámite.

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

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

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

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso administrativo.

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

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

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

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

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

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

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

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

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Conforme a la transcrita regulación, sin perjuicio de los concretos términos en los que la AEAT formuló su solicitud, la cuestión a dilucidar era si doña EEE domiciliada en CCC, tenía su domicilio fiscal en Navarra.

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

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

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

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

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

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

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

SEGUNDO.- Sobre la incongruencia denunciada.

Afirma la recurrente que la resolución impugnada es incongruente, en tanto que estima la pretensión de la AEAT declarando que la Sra. EEE no tiene su domicilio en Navarra desde 1 de enero de 2009, cuando la pretensión actuada por la AEAT fue la de que se declarara que su domicilio se encuentra en Barcelona, recordando que en la promoción del conflicto había interesado que el domicilio de la obligada tributaria radicaba en HHH. Lo cual evidencia una incongruencia formal y material, por cuanto que para negar la residencia en Navarra debía afirmarse dónde vive realmente, sin que pueda discernir si una persona reside o no en Navarra la mayor parte del año, si al mismo tiempo no se ofrece el contraste con otra u otras residencias. Lo que le obliga a acreditar un hecho presunto y releva a la AEAT de la carga de probar que pesaba sobre la misma.

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

«El presente litigio se refiere a una única y exclusiva cuestión, de orden fáctico o probatorio, consistente en la determinación del domicilio fiscal del citado Sr. PPP, 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. PPPI en Navarra y la contradictoria con ella sobre la residencia en Zaragoza-, pues lo que en realidad se viene a recriminar en la demanda es la autolimitación de la Junta Arbitral que la resolución formula en el razonamiento 11º de los fundamentos jurídicos, al que nos referiremos más tarde. Por ello, la censura desplegada lo es a la interpretación de las normas de resolución de los conflictos que tengan por objeto el domicilio de los contribuyentes, en los términos de los artículos 43.6 y 51.1.c) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, lo que no guarda relación alguna con la figura de la congruencia en que, además, caso de existir -lo que sólo afirmaríamos a los meros efectos argumentativos- su presencia habría perjudicado a la parte contraria a quien la invoca, pues el desajuste o disparidad entre lo pedido y lo concedido, de haberlo, sólo afectaría a la AEAT promotora del conflicto, no siendo pues una pretensión legítima la de mostrar reivindicación o queja alguna por razón de la indefensión supuestamente padecida por la parte contraria a quien la insta».

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

Con todo no está de más añadir la siguiente reflexión.

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

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

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

Cuando se trata de dirimir un conflicto entre la Administración estatal y la foral concerniente al domicilio de un contribuyente, que en definitiva determina la competencia de una u otra Administración respecto del mismo, no tiene porqué limitarse a una concreta relación tributaria, pero es indudable que dicha determinación va a tener proyección sustancial en las concretas

cargas impositivas que le afectan, en dicho sentido sentencia de este Tribunal de 17 de octubre de 2013, rec. 538/2012; pues bien, como se ha señalado, la competencia de la Junta se ciñe, en atención a los puntos de conexión, a determinar la competencia de una u otra Administración en conflicto, que a la luz de los términos en los que se desenvuelve la regulación vista, se plasma en la determinación, art. 51 del Convenio en relación al artº 8, de si un determinado contribuyente está domiciliado o no en Navarra, que en el contexto normativo en el que se desarrolla tiene como reverso, sin resquicio de duda, de que en caso de no estar domiciliado en Navarra es porque su domicilio fiscal lo es el territorio común.

Por todo lo anterior, una declaración como la contenida en el acuerdo de la Junta Arbitral en el sentido de que el domicilio fiscal de doña EEE no se encontraba en Navarra desde 1 de enero de 2009, resulta coherente con la regulación aplicable y de todo punto congruente con la pretensión actuada, por más que la solicitud se desenvuelva en señalar que el domicilio en territorio común lo sea en una determinada ciudad de dicho territorio, y ello sin necesidad de más adiciones a la parte dispositiva del acuerdo, porque conforme a la normativa aplicable y las competencias atribuidas a la Junta Arbitral, negar el domicilio de la citada en Navarra, en el territorio foral, por imperativo legal tiene como consecuencia que lo tenga en territorio común, y ese es el mandato en el que se desenvuelve la función de la Junta de resolver un conflicto entre ambas administraciones dilucidando si un determinado contribuyente tiene su domicilio en territorio común o en el de la Comunidad foral.

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

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

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

CUARTO.- Sobre la prueba del domicilio.

En el presente caso ningún debate existe sobre la interpretación o aplicación de la normativa sobre los puntos de conexión, aún cuando la recurrente discuta sobre el alcance de algunas de las reglas, como más tarde se verá, sino que el debate es fáctico, pues la determinación de la Administración tributaria competente parte y concluye en atención a la realidad fáctica despojada en la valoración del material probatorio.

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

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

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

Ante el silencio legal que defina la naturaleza de la Junta Arbitral, más allá de nomen iuris, que no más puede servir de orientación e indicio, y de la intención que se vislumbra de crear una vía especial para solventar convencionalmente y de forma arbitral los conflictos entre las Administraciones implicadas, esto es, una vía arbitral que como tal evitara la judicialización de los conflictos, lo cierto es que atendiendo a su regulación y desarrollo normativo y a su propio funcionamiento -buen ejemplo de ello es este recurso en el que se viene a cuestionar el acierto de la Junta Arbitral en sentar meros datos fácticos-, su tramitación y resolución se inserta dentro de los cauces formales de un procedimiento administrativo y de los cánones más ortodoxos de cualquier actuación administrativa, sin otra excepcionalidad que conformar una vía especial, a través de un órgano creado ex professo, de resolución de controversias intraadministrativas y como vía previa y obligada de acceso a la jurisdicción.

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

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

«Debemos comenzar por efectuar una aclaración previa, dirigida a ambas partes, en la medida en que parecen desconocer, las dos, que la valoración y la carga de la prueba en el proceso jurisdiccional acerca de los hechos litigiosos corresponde a este Tribunal Supremo ante el que el pleito se sustancia y resuelve y que, para formular una declaración al respecto, la Sala sentenciadora no se ve vinculada o condicionada, en modo alguno, por las presunciones alegadas y las valoraciones llevadas a cabo en los escritos rectores de ambas Administraciones en pugna, ni por las normas referidas a ellas en las leyes administrativas, que regulan la prueba en el seno de los procedimientos tributarios, sin extensión necesaria al proceso jurisdiccional.

En nuestra sentencia debemos examinar la pretensión de nulidad de la resolución de la Junta Arbitral, ejercida en la demanda, mediante el análisis de la prueba que dicho órgano colegiado tuvo la oportunidad de conocer y valorar, pero nuestra perspectiva de juicio es en esencia diferente, como también lo es la posición de las partes comparecidas en el litigio, que han de verse despojadas aquí de las prerrogativas y privilegios que reivindicaban 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 enablado 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 Tudela (Navarra) del Sr. PPP- no sólo negado por la Junta Arbitral al valorar la prueba disponible, sino rechazado como tal en un acto que goza de presunción de validez y eficacia, sin que pese a tales circunstancias adversas la HTN haya considerado necesaria la práctica procesal de prueba encaminada a la fijación de ese hecho fundamental para sus intereses. Cuál sea el alcance de tal presunción es, en el fondo, el *thema decidendi* de este proceso».

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

«Ahora bien, aún cuando no existan normas prefijadas para la valoración de la prueba en el procedimiento administrativo, aún cuando el órgano administrativo goce de libertad en la valoración de la prueba practicada, no cabe que su apreciación pueda ser discrecional, en tanto que la realidad de un hecho no puede depender de la apreciación discrecional ni de un juicio de oportunidad o conveniencia de la Administración. Lo que conlleva varias consecuencias, la primera, que sea factible controlar judicialmente la valoración efectuada, puesto que resulta evidente que la fijación de los hechos determina la propia legitimidad del acto administrativo, por lo que la Administración debe cuidar su apreciación de la prueba en tanto que pudiendo controlarse judicialmente la legitimidad y licitud del acto, es posible que la impugnación gire en torno a la apreciación de las pruebas realizadas por el órgano decisor; la segunda, que conformando los hechos dicha legitimidad, su determinación debe responder a criterios razonables excluyentes de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, puesto que siendo regla general la de que los actos administrativos deben ser motivados, la propia motivación exige que la base fáctica de la decisión resulte justificada, y para resultar justificada resulta necesario dar razón de cómo se ha realizado la valoración de la prueba, por lo que sin perjuicio de corresponderle a la Administración la libre valoración de la prueba, debe justificar suficientemente la base fáctica en la que apoya sus actos».

Partiendo de la presunción de validez y eficacia de la resolución administrativa que declara probada como base fáctica una determinada realidad, resulta extraño al debate cualquier consideración sobre las presunciones legales que debieron de tenerse en cuenta o a quién correspondía asumir la carga de la prueba en sede administrativa. Con todo no estorba recordar lo que se dijo en la citada sentencia de 20 de junio de 2017:

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

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

Con esta última afirmación se da respuesta al inconveniente que opone la recurrente en cuanto a que se retrotraiga la fecha a 1 de enero de 2009, pues la acreditación debía hacerse respecto de cada uno de los períodos impositivos de IRPF -tal y como ha dicho esta Sala-y no existe prueba de que en cada uno de dichos períodos la mayor parte del tiempo no tenía su residencia habitual en Navarra. La Junta Arbitral, al contrario, llega a la conclusión sobre la bondad de la retroacción que solicita la AEAT al no tener por cierto la residencia habitual en Navarra, valorando el material probatorio aportado, "de la apreciación conjunta de los elementos de prueba incorporados al expediente no puede concluirse razonablemente que éste sea el lugar donde de forma efectiva ha residido desde 1 de enero de 2009", y si esta declaración la conectamos con determinadas pruebas tenidas en cuenta, declaración de portero, cartero, vecinos, consumo eléctrico durante cinco años e indicios de su residencia en Barcelona, se hacía innecesario distinguir entre los distintos períodos en tanto que el conjunto de pruebas valoradas a lo que conduce es a mantener que desde la indicada fecha hasta la promoción del conflicto la Sra. EEE nunca tuvo su residencia habitual en Navarra.

Los datos que se recogen en la resolución de la Junta Arbitral, ya directamente, ya indirectamente aplicando las reglas de la prueba de presunciones, de suerte que aquellos conduzcan racionalmente a concluir que desde 1 de enero de 2009 la Sra. EEE no residía en el domicilio fiscal por ella declarado, son absolutamente abrumadores; en 2014 declara el portero del inmueble que el piso estaba vacío desde hacía 12 años; los consumos de electricidad desde 1 de enero de 2009 son bastante bajos, un consumo en cinco años de menos de 200 euros por año; asistencia sanitaria en Barnaclinic de Barcelona recurrente en el tiempo; asegurada en el Servei Catalá de Salut, en calle HHH, desde 15 de diciembre de 2001; ejerce la patria potestad prorrogada de un hijo que reside en la anterior dirección desde 19 de enero de 2011; su marido falleció y fue enterrado en Barcelona; declaración de un hijo en 2015 afirmando que su madre vive en la dirección de Esplugues; declaraciones del cartero y referencia a declaraciones de un vecino de que no vive nadie en el piso de Pamplona; declaraciones de vecinos y presidente de la comunidad declarando que desde hacía muchos años en el piso de CCC no vivía nadie; dirección y teléfono de contacto facilitado a terceros de Barcelona; domicialización de la mayoría de las sociedades que participaba y cuentas corrientes en Barcelona; movimientos de tarjetas de crédito normalmente en Cataluña; mayor parte del patrimonio inmobiliario fuera de Navarra; poder adquisitivo no acorde con las características de la vivienda de Pamplona; sus hijos viven todos en el ámbito geográfico de Barcelona.

Ante ello, el concluir que la Sra.EEE no reside habitualmente en Pamplona desde 1 de enero de 2009, resulta razonable pues una elemental lógica bajo criterios de la experiencia humana conduce a dicha conclusión.

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

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

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

QUINTO.- Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, han de imponerse las costas a la Comunidad Foral de Navarra como recurrente vencida. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 8.000 euros.

FALLO

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

PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 10/2016, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don (...), en nombre y representación de la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, contra el acuerdo de 9 de noviembre de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, por el que se resuelve el conflicto nº 86/2015, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con la determinación del domicilio fiscal de doña EEE.

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

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

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado

Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 12 DE SEPTIEMBRE DE 2017. CONFLICTO 84/2015

Conflicto: 84/2015

Promotor: Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Partes: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra

Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente

Fecha de la resolución: 12 de septiembre de 2017

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

I.1. Referencia a los conflictos 82/2015 y 86/2015.

El presente conflicto, sobre propuesta de cambio de domicilio fiscal de don José Antonio García Miranda, está íntimamente relacionado con los conflictos 82/2015 y 86/2015, que tienen por objeto sendas propuestas de cambio de domicilio de la entidad AAA, S.L. y de doña EEE. Por este motivo y al amparo del artículo 78.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó la incorporación a este expediente de los documentos presentados por las partes en dichos expedientes, que son conocidos por ellas e incluso citados en sus escritos de alegaciones.

I.2. Planteamiento del conflicto.

1º El día 14 de abril de 2015 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto de competencias frente al Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal de DDD, con efectos desde 1 de enero de 2009 y hasta la fecha de su fallecimiento el día (...) de junio de 2010, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), por entender que el interesado no tiene el domicilio en Navarra sino en Barcelona.

En dicho escrito se afirma que, el 17 de junio de 2014, el Delegado Especial de la AEAT formalizó la propuesta de modificación a que se refiere el art. 43.5 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante RJA), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo. La propuesta estuvo precedida por actuaciones de las dependencias regionales de Inspección de Navarra y de Cataluña.

2º La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra redactó un informe el 17 de junio de 2014. De ese informe y de las actuaciones de que dimana, extractamos las siguientes evidencias:

Don DDD figura en la base de datos de la AEAT con domicilio fiscal en CCC de Pamplona. Sin embargo, en la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social (en adelante,

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

TGSS) y durante los periodos objeto de comprobación figura como domicilio declarado el de (...), de (...) (Gerona). En otros periodos distintos consta como empresario en el Régimen Especial de Empleados del Hogar con domicilio de empresa y actividad en calle (...) de (...).

Presentó sus declaraciones tributarias de IRPF e IVA de los periodos 2009 y 2010 en la HTN: repercutió IVA por alquiler de locales y en IRPF sus mayores rendimientos proceden del Instituto Nacional de la Seguridad Social (trabajo) y del capital inmobiliario.

Fue administrador de 5 entidades, dos con domicilio en Barcelona, dos en Madrid y una (AAA, S.L.) en Pamplona. Ostentaba la representación de tres sociedades domiciliadas en Barcelona y una en Madrid. Participaba en 6 sociedades, cinco de las cuales con domicilio social en Barcelona y una en Pamplona (AAA, S.L.), sobre cuyo domicilio se ha pronunciado esta Junta Arbitral en la Resolución del conflicto 82/2015.

El señor DDD figuraba como titular de cuentas bancarias en Barcelona, Asturias, Gerona, Madrid y en Pamplona. La operativa detectada en dos tarjetas de crédito del Banco (...) (hay otras pero no tienen movimientos relevantes) son gastos localizados en Barcelona.

En 2009 tenía 28 locales en Cataluña con un valor catastral conjunto de 2.850.212,54 €; en 2010 eran 29 los locales en Cataluña con un valor catastral 3.024.074,32 €. En Navarra tenía un local exclusivamente suyo, con valor catastral de 122.189,95 €, y otro en el que tenía una participación de un 1,64%.

El día 23 de enero de 2014, a las 10:15 horas, la Inspección visitó el domicilio declarado en Pamplona, con el siguiente resultado que se recoge en diligencia de la misma fecha, a la que hemos hecho referencia en nuestra Resolución, recaída en el conflicto 82/2015, que ha sido adoptada en esta misma sesión:

- Nadie contestó en el interfono.
- En el buzón figuran los nombres del matrimonio DDD / EEE y de la sociedad AAA, S.L.
- En la vivienda no contesta nadie.
- En la vivienda 6º E “un chico joven”, que dice vivir allí desde septiembre, afirma que en el 6º D no vive nadie, está desocupado, no se aprecia movimiento de trabajadores ni se oyen ruidos.
- En el 6º A dicen que el 6º D está vacío, que en ese rellano sólo viven familias y estudiantes y no hay ninguna empresa.
- En el portal se encuentran con “un funcionario de Correos” que dice no ser esa su ruta habitual, pero que “justamente lleva unas semanas intentando localizar a dicha empresa para entregar una carta certificada y es la tercera vez que viene y nunca ha encontrado a nadie”, y “nadie se ha pasado por Correos a retirar la carta”.
- El portero, que “se llama (...)”, que trabaja allí desde hace más de cuatro años, afirma que la vivienda del 6º D “está vacía, que allí no vive nadie, que viven en Barcelona”. Dice asimismo que en el piso no hay nadie trabajando y que “viene alguien, no sabe si de alguna asesoría o gestoría a retirar el correo del buzón (...) que ese piso ha estado siempre vacío, que la familia vive en Barcelona”.

Se efectuaron otras visitas los días 27 y 28 de marzo y 1 de abril y no se encontró a nadie en el domicilio. En la última visita el portero afirma que trabaja allí desde hace unos 12 años, que el piso está vacío y que el correo “se retira del buzón de vez en cuando por alguien de una gestoría pero que no sabe de qué gestoría se trata”.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Tal como hemos recogido en nuestra Resolución de esta misma fecha (conflicto 82/2015) la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona ha informado que el contrato de agua está a nombre de la señora EEE desde 13/12/2013, antes lo estuvo a nombre del señor DDD. También aporta los consumos que, desde 1/01/2009 son, según el informe, “bastante bajos y, en cualquier caso, menores de los que cabría esperar” de un domicilio de la sociedad y su administradora.

Del requerimiento atendido por (...) (también mencionado en la citada Resolución del conflicto 82/2015) se desprende que el contrato de suministro de energía eléctrica a la vivienda está a nombre del señor DDD y las facturas domiciliadas en la cuenta de (...) de Pamplona. Los consumos a partir de 1/1/2009 son “bastante bajos (en algunos meses son 0 Kwh). Existen muchos meses con un consumo de electricidad inferior a 15 €”. El consumo total en cinco años (2009 a 2013) ha sido de “5.224,09 Kwh con un coste total con IVA de 947,84 € (menos de 200 € anuales)”.

El mismo requerimiento fue contestado por (...), S.A.U., que aporta certificado de consumos desde 1/7/2009 hasta 12/12/2013, que ascienden a “4.752,01 Kwh. con un coste total con IVA de 1.350,78 € (menos de 300 € anuales)”.

Según la encuesta de presupuestos familiares del Instituto Nacional de estadística, los consumos medios por hogar de electricidad en los años citados oscilan entre 3.400 y 4.000 Kwh.

La entidad JJJ, S.A., requerida al efecto, comunicó que el domicilio facilitado por don DDD es el de calle HHH de (...) y de las facturas aportadas por dicha sociedad se evidencia que la relación médica con el obligado tributario ha sido frecuente “a lo largo del tiempo” (así se dice en el escrito de planteamiento del conflicto pero, examinadas las facturas, se observa que se refieren a los meses de abril a junio de 2010.

De la escritura de permuta de participaciones sociales de 19 de enero de 2011, dimanante en el expediente 86/2015, se desprende que don DDD ejerció, hasta su fallecimiento, la patria potestad prorrogada sobre su hijo, don KKK (mayor de edad), el cual residía en calle HHH de (...).

Por otra parte, don DDD falleció en el (...) y su entierro se efectuó en la misma ciudad.

3º De las actuaciones de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña se desprende lo siguiente:

- Don DDD representó a AAA, S.L. en el Consejo de Administración de BBB, S.A. hasta su fallecimiento el 21 de junio de 2010 y las convocatorias de las reuniones se le notificaron en su domicilio profesional de Barcelona, Plaza de GGG (edificio principal de BBB, S.A. en Barcelona).
- El valor catastral del domicilio en Pamplona asciende, en 2013, de 122.008 euros, mientras que el de calle HHH de (...) es de 3.468.327,93 €. Se trata de una finca rodeada de una valla de gran altura, con una edificación de grandes dimensiones, piscina y zona verde con árboles, ubicada en una zona de alto valor residencial. Según la base de datos de la AEAT en esa vivienda residían cuatro de los cinco hijos del señor DDD, y el quinto estaba domiciliado en Barcelona.
- Las empresas del grupo familiar están centralizadas en la calle (...) de (...) que consta como dirección de contacto en algunas cuentas bancarias del obligado tributario.

4º Tras exponer los fundamentos jurídicos que consideró oportunos, el Director General de la AEAT llega a la conclusión de que tanto en virtud del criterio de la permanencia como en el del principal centro de intereses, ambos del artículo 8 del Convenio, don DDD tuvo su residencia

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

desde 1 de enero de 2009 hasta la fecha de su fallecimiento en Barcelona y solicita que así lo declare esta Junta Arbitral.

I.3. Admisión a trámite y emplazamiento de la HTN.

5º Mediante Resolución de 12 de noviembre de 2015, el Presidente de la Junta Arbitral tuvo por planteado y admitió a trámite el presente conflicto y ordenó emplazar para alegaciones a la HTN.

I.4. Alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra.

6º Mediante escrito registrado en la Junta Arbitral el 18 de diciembre de 2015, la HTN se opuso a la pretensión de la AEAT, efectuando alegaciones de las que destacamos, como relevantes, las siguientes.

La Inspección de la HTN evacuó un informe el día 24 de marzo de 2015 en el que se concluye que no queda acreditado que el domicilio fiscal de don DDD se hallase fuera de Navarra en el periodo solicitado y se detallan las actuaciones llevadas a cabo, de las que destacamos las siguientes.

- Tanto don DDD como su cónyuge tenían domicilio fiscal declarado desde 1991 en la vivienda de su propiedad de CCC de Pamplona, donde se hallaban empadronados.
- El señor DDD presentó en Navarra sus declaraciones tributarias hasta 2010.
- En 2009 y 2010 hubo consumos de energía eléctrica y de agua “que constatan un uso real y efectivo de ésta como posible residencia habitual del contribuyente”.

La Inspección se personó en CCC de Pamplona el día 24 de noviembre de 2014, donde fue atendida por doña EEE y doña FFF. La señora EEE declaró que ese era el domicilio fiscal de su marido hasta su fallecimiento.

El 5 de febrero de 2015 el actuario vuelve a confirmar la presencia en el domicilio de la viuda del obligado tributario y la de un empleado de hogar. Doña EEE declaró en esta ocasión que la casa de (...) estaba habitada por sus hijos.

En la fundamentación jurídica de su escrito de oposición, considera la HTN que deben inadmitirse una serie de documentos aportados por la AEAT que tienen por objeto actuaciones relativas a los conflictos sobre cambio de domicilio de doña EEE, viuda del obligado tributario, por entender que se trata de un proceder inédito hasta ahora y que para incorporar tales documentos a este expediente debería haber solicitado previamente la acumulación de ambos procedimientos.

Se acoge también a la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, amparándose en el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, así como en la interpretación que viene haciendo esta Junta Arbitral de dicho precepto. A su juicio, esta presunción es particularmente potente en este caso por el largo periodo de tiempo en que el contribuyente ha residido en Navarra (desde comienzos de los años noventa) y porque su residencia “fue ratificada administrativamente en 1999”.

Alega asimismo que todas las actuaciones realizadas para promover el cambio de domicilio se realizan en 2014, varios años después de su fallecimiento, circunstancia que desde el punto de vista del principio “de equidad y buena fe debiera ser especialmente tenida en cuenta” porque “tanto el transcurso del tiempo como la imposibilidad de defensa directa por el contribuyente de su fuero fiscal, como consecuencia del hecho de fallecimiento, puede debilitar de manera importante el derecho de defensa, por lo que es poco aceptable que por la Administración tributaria se pretenda «aprovechar» la circunstancia del fallecimiento de obligados tributarios para alterar situaciones jurídicas totalmente consolidadas en el tiempo”.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Admite la HTN que el consumo de electricidad en la vivienda de Pamplona “es moderado”, pero “no ocurre lo mismo con los consumos de agua de la vivienda, que arrojan una media diaria de consumo de casi 700 litros en 2009 y cerca de los 500 litros en 2010”. Tales consumos dan cuenta de “una ocupación o uso real y efectivo de esa vivienda, aunque no sea utilizada de modo continuado y permanente a lo largo de cada periodo anual” y “permiten poner en tela de juicio el supuesto conocimiento que el portero del inmueble tenía realmente de los ocupantes y usuarios de los distintos pisos del inmueble en el que presta sus servicios, asunto del que no parece estar especialmente informado”.

No se aporta –dice la HTN- un principio de prueba que permita afirmar que el inmueble de Esplugues de Llobregat venía siendo utilizado como vivienda por el obligado tributario, por lo que no le es imputable el consumo eléctrico y de agua de esa vivienda.

Califica, por otra parte de vagos, genéricos, escasamente fiables y no corroborados con la firma de los declarantes, los testimonios de las personas localizadas en el inmueble en las visitas giradas por funcionarios de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra.

Resta relevancia al hecho de que el domicilio de las sociedades en que obligado tributario figuraba como administrador, socio o partícipe se encontrase en territorio común y sólo una (AAA, S.L.) lo tuviera en Pamplona, pues no es el domicilio de esas sociedades el que se discute.

En fin, se siguen analizando separadamente cada uno de los restantes indicios aportados por la AEAT para fundar su pretensión y respecto de todos ellos se ofrece una hipotética explicación alternativa distinta de la no permanencia de don DDD en la vivienda de CCC de Pamplona.

I.5. Periodo de instrucción.

7º El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 18 de octubre de 2016, ordenó que se trasladase a la AEAT el escrito de alegaciones de la HTN y declaró abierto el periodo de instrucción.

Así mismo se notificó a los hermanos doña FFF, don KKK, y don LLL, en su condición de sucesores de don DDD, la admisión a trámite del conflicto, advirtiéndole de su derecho a comparecer, a acceder al expediente, formular alegaciones y aportar las pruebas convenientes a su derecho o interés.

I.6. Puesta de manifiesto del expediente y designación de ponente.

8º Mediante resolución de 1 de marzo de 2017, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó poner de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados, emplazándolos durante quince días para formular alegaciones. La resolución fue notificada a la Dirección General de la AEAT, a la HTN y a los ya citados hermanos DDD - EEE, sucesores de don DDD.

9º El día 21 de marzo de 2017 la AEAT presentó su escrito de alegaciones en el que, tras comentar los argumentos aducidos por la HTN, se ratifica en su pretensión de rectificación del domicilio.

10º Mediante Resolución de fecha 23 de junio de 2017, el Presidente de la Junta Arbitral asumió la ponencia de este expediente.

II. NORMAS APLICABLES

11º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas: a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

diciembre (en adelante, el Convenio). b) Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, RJA) c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral.

12º En virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, esta Junta Arbitral es competente para conocer y resolver este conflicto.

III.2. Sobre la documentación tachada de ajena a este procedimiento.

13º Antes de entrar en el análisis de la cuestión de fondo conviene comentar brevemente la solicitud de inadmisión de documentación avanzada por la HTN, que dice a este respecto:

“En contra del proceder seguido en otras ocasiones, en las que la AEAT ha promovido un único conflicto cuando ambos obligados tributarios se encontraban vinculados por relación matrimonial se ha considerado procedente obrar de manera distinta en este caso... Respetando este criterio de estricta oportunidad procesal, aunque objetivamente no se aprecie ninguna justificación para dilatar los procedimientos separando uno de otro... no es aceptable, si se quiere obrar de este modo, pretender además hacer valer elementos probatorios elaborados u obtenidos para un determinado procedimiento de domicilio fiscal en otro procedimiento distinto, salvo que, como se ha dicho, se instase una acumulación de ambos procedimientos, de lo que no hay constancia hasta ahora.

En razón de la consideración expuesta, se solicita a la Junta Arbitral que se inadmitan, con devolución a la AEAT, todos los informes y demás documentos probatorios elaborados o recabados para la comprobación del domicilio fiscal de la señora Peña Garrido, por no ser dicha persona el obligado tributario al que se refiere el presente conflicto.”

Frente a ello cabe afirmar que no existe norma alguna que impida iniciar dos procedimientos de conflicto diferentes para solventar la discrepancia sobre el domicilio fiscal de dos personas, estén o no casadas. Antes al contrario, es indiscutible que la solicitud de acumulación es una facultad o posibilidad que se ofrece a la parte que insta el conflicto para el caso de que libremente desee hacer uso de ella.

Tampoco hay precepto que limite la aportación de documentación y elementos probatorios a un conflicto, siempre que se trate de instrumentos que sirvan para esclarecer los hechos y puedan colaborar a la formación del juicio que debe emitir la Junta Arbitral. Si la prueba guarda relación con el objeto del conflicto y contribuye a esclarecer los hechos controvertidos debe ser admitida, en virtud del principio general que se desprende de lo ordenado por el artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Por lo tanto, la pretensión de inadmisión de documentos formulada por la HTN y su devolución a la AEAT debe ser rechazada.

III.3. Sobre el domicilio fiscal de don José Antonio García Miranda.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

14º De conformidad con lo dispuesto por el artículo 8 del Convenio, se entenderán domiciliadas fiscalmente en territorio foral “las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro”.

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

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

15º En el presente caso nos encontramos ante una persona que ha declarado que su domicilio fiscal se encontraba, antes de su fallecimiento, en CCC de Pamplona, pero de la apreciación conjunta de los elementos de prueba incorporados al expediente no puede concluirse razonablemente que éste sea el lugar donde de forma efectiva ha residido entre el día 1 de enero de 2009 y la fecha de su muerte en junio de 2010.

El inmueble de Pamplona, donde el interesado declaró tener su domicilio fiscal, es una vivienda de la que era titular conjuntamente con su esposa, doña EEE.

En la visita de inspección efectuada el día 23 de enero de 2014 por la AEAT, la funcionaria actuante no encontró a nadie en la vivienda, figurando en el buzón los nombres “DDD” y “EEE”.

Esta vivienda tiene unos consumos de agua y electricidad que llevan a la conclusión difícilmente discutible de que en ella no habitan permanentemente dos personas que disponen de la renta y patrimonio de los señores DDD y EEE. No es verosímil que su consumo medio de energía eléctrica durante cinco años sea inferior a 200 € anuales (16 € mensuales).

A lo anterior se añade el testimonio del portero de la casa que, habiendo trabajado allí de forma continua durante doce años (diligencia de 1 de abril de 2014), declaró que “la vivienda está vacía, que allí no vive nadie, que viven en Barcelona (...) que allí no hay nadie trabajando (...) que viene alguien, no sabe si de alguna asesoría o gestoría a retirar el correo del buzón”.

Aunque con menos poder de convicción, por falta de identificación suficiente de la persona declarante, se suman a las manifestaciones anteriores las del cartero que dijo haber estado “unas semanas” intentando localizar a AAA, S.L. para entregar una carta certificada y es la tercera vez que viene y nunca ha encontrado a nadie” y que “nadie se ha pasado por Correos a retirar la carta”; así como el de “un chico joven” del 6º E que dice que “el 6º D está vacío, no vive nadie”.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Por añadidura, BBB, S.A. enviaba a Barcelona y no a Pamplona las comunicaciones dirigidas al señor DDD.

Por otra parte, esgrime la HTN el hecho de no haberse realizado comprobación alguna respecto a la alegada residencia de don DDD en la calle HHH de (...). Frente a ello hay que recordar que esta Junta Arbitral ya ha dicho en varias ocasiones, que no corresponde a la AEAT la carga de la prueba de la existencia de un domicilio fiscal fuera de Navarra porque lo que se discute no es si existe o no ese domicilio fuera del territorio foral, sino si es real el domicilio declarado en Navarra.

16º Al ponderar los indicios y elementos probatorios esgrimidos por las partes conviene observar la distinta metodología o enfoque de la AEAT y la HTN. La primera ha aportado una amplia relación de evidencias que desvinculan a don DDD de Pamplona y lo relacionan con Barcelona y efectúa una valoración conjunta de todos ellos para llegar a la conclusión de que el centro de intereses vitales se encontraba en Barcelona y de ahí resulta razonable pensar que no era Pamplona el lugar donde permanecía con intención de hacer de ese lugar la referencia geográfica de su vida personal.

En cambio, la HTN ha procedido analíticamente, buscando explicaciones alternativas a cada uno de los indicios aportados por la AEAT, explicaciones que en términos hipotéticos, como la HTN las presenta, suelen ser siempre posibles.

No es el método analítico el que se debe seguir al valorar las pruebas incorporadas al expediente, sino que, utilizando las reglas de la sana crítica, se han de apreciar y valorar conjuntamente todas ellas. De acuerdo con este método no podemos sino concluir que don DDD no permaneció en Navarra en los términos exigidos por el artículo 8 del Convenio.

17º A las evidencias ya comentadas (consumos de electricidad y declaraciones de personas localizadas en el inmueble, especialmente la del portero del edificio), se unen otra serie de indicios contrarios a la presencia de don DDD en la vivienda de CCC de Pamplona. Resumidamente, del escrito de planteamiento del conflicto, pueden extraerse los siguientes que, valorados conjuntamente, permiten concluir que don DDD tuvo su domicilio fiscal en Barcelona durante el periodo de tiempo a que se refiere la propuesta e la AEAT:

- La dirección y teléfono de contacto facilitado a terceros son, generalmente, de Barcelona.
- En Barcelona estaban domiciliadas la mayor parte de las sociedades en que participaba o administraba.
- La mayoría de sus cuentas bancarias estaban en Barcelona.
- Los movimientos de sus tarjetas de crédito se localizan principalmente en Cataluña.
- El patrimonio inmobiliario se encuentra fuera de Navarra, con la excepción cuantitativamente irrelevante de CCC de Pamplona.
- Haber fallecido y ser enterrado en Barcelona.
- Haber figurado como empresario de empleados del hogar en la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social con domicilio en Barcelona, aunque se trate de periodos distintos del que ahora se discute.
- Haber recibido atención médica en JJJ, S.A.
- Los hijos residen en el ámbito geográfico de la provincia de Barcelona.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- En particular, un hijo mayor de edad, sujeto a patria potestad prorrogada, tiene su domicilio en HHH de (...).
- Acondicionar el domicilio de (...) para personas con movilidad reducida, instalando un elevador adaptado para su hijo con movilidad reducida.
- El poder adquisitivo de la familia, que no es acorde con las características arquitectónicas de la vivienda de Pamplona.

18º Aunque no sea necesario en este caso acudir al segundo de los criterios de residencia establecidos en el artículo 8 del Convenio ("*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*") ha sido acreditado por la AEAT que la principal fuente de renta computable a estos efectos se obtiene por don DDD fuera de Navarra.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda estimar la pretensión deducida por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de don DDD no se encontraba en Navarra en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 21 de junio de 2010.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En Pamplona, a 12 de septiembre de 2017.

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia nº 165/2019, de 12 de febrero

SENTENCIA

En Madrid, a 12 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. 665/2017 interpuesto por LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, representada por el Procurador D. (...) y bajo dirección de don (...), contra la Resolución de 12 de septiembre de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, prevista en el artículo 51 de dicho Convenio, y que resuelve el conflicto nº 84/2015, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con relación al domicilio fiscal de don DDD, acordando estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y declarando que el citado contribuyente no tenía ubicado su domicilio fiscal en territorio navarro en el período comprendido entre el 1 de enero y el 21 de junio de 2010.

Comparecen como partes recurridas la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, representada y defendida por el Abogado del Estado y, doña FFF, don DDD y don CÉSAR LLL, representados por la Procuradora doña (...).

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Procurador D. (...), en representación de LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, por escrito fechado el 20 de noviembre de 2017, interpuso recurso contra la Resolución de 12 de septiembre de 2017, citada en el encabezamiento.

Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por Diligencia de Ordenación de 17 de enero de 2018, se otorgó al mismo el plazo de veinte días para la formalización de la demanda.

El trámite fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 12 de febrero de 2018 en el que tras hacer las alegaciones oportunas, se solicitaba a este Tribunal «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 12 de septiembre de 2017, en el conflicto nº 84/2013, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que ha de desestimarse el conflicto planteado por la AEAT y la petición que articulaba, confirmando que es conforme a derecho el domicilio fiscal declarado por D. DDD en CCC Navarra, en todo el período examinado, desde su inicio el 1 de enero de 2009.»

TERCERO.- Conferido traslado de la demanda a la Administración General del Estado, el Sr. Abogado del Estado presentó, el día 21 de marzo de 2018, escrito de contestación en el que, tras las alegaciones oportunas, suplicaba que, «previa su tramitación legal dicte en su día sentencia desestimando el recurso contencioso-administrativo con expresa imposición de costas al recurrente, de conformidad con el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción.»

La representación procesal de doña FFF, don DDD y don LLL, no presentó contestación por lo que se la tuvo por decaída en el trámite diligencia de ordenación de fecha 14 de junio de 2018.

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

Mediante diligencia de ordenación de 25 de septiembre de 2018, se declaró concluso el recurso y pendiente de señalamiento.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso administrativo.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de fecha 12 de septiembre de 2017, por la que se acuerda estimar la pretensión deducida por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, declarando que el domicilio de D. DDD no se encontraba en Navarra en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 21 de junio de 2010.

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

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

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

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

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

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

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

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Conforme a la transcrita regulación, sin perjuicio de los concretos términos en los que la AEAT formuló su solicitud, la cuestión a dilucidar era si D. DDD domiciliado en CCC, tenía su domicilio fiscal en Navarra en el periodo antes expresado. Al efecto, la Junta Arbitral se atuvo a la primera de las reglas contempladas en la normativa para determinar la residencia habitual en territorio navarro, «Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días:

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

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

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

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

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

La resolución deja constancia de la relación existente entre el conflicto objeto de la misma y los conflictos 82/2015 y 86/2015, dirigidos a dilucidar el cambio de domicilio de la entidad AAA, SL y de la esposa del Sr. DDD (doña EEE), recogiendo la actividad y la relación entre estas tres personas. Se deja constancia de los informes y actuaciones realizadas por la AEAT y HTN en Navarra y por la AEAT en Cataluña. Expresamente se hace una relación exhaustiva de los hechos y se ofrecen las razones por las que se toma la decisión.

A todos estos efectos, en virtud del principio de seguridad jurídica, hemos de estar a la argumentación de nuestra sentencia de fecha 30 de enero de 2018, recaída en el recurso contencioso administrativo 10/2018, interpuesto contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que por la que se acuerda estimar la pretensión deducida por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, declarando que el domicilio de doña EEE no se encontraba en Navarra desde el 1 de enero de 2009.

SEGUNDO.- Sobre la incongruencia denunciada.

Afirma la recurrente que la resolución impugnada es incongruente, en tanto que estima la pretensión de la AEAT declarando que el Sr. DDD no tiene su domicilio en Navarra desde 1 de enero de 2009, cuando la pretensión actuada por la AEAT fue la de que se declarara que su domicilio se encuentra en Barcelona, recordando que en la promoción del conflicto había interesado que el domicilio de la obligada tributaria radicaba en Esplugues de Llobregat. Lo cual evidencia una incongruencia formal y material, por cuanto que para negar la residencia en Navarra debía afirmarse dónde vive realmente, sin que pueda discernir si una persona reside o no en Navarra la mayor parte del año, si al mismo tiempo no se ofrece el contraste con otra u otras residencias. Lo que le obliga a acreditar un hecho presunto y releva a la AEAT de la carga de probar que pesaba sobre la misma.

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

«El presente litigio se refiere a una única y exclusiva cuestión, de orden fáctico o probatorio, consistente en la determinación del domicilio fiscal del citado Sr.PPP, 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. PPP en Navarra y la contradictoria con ella sobre la residencia en Zaragoza-, pues lo que en realidad se viene a recriminar en la demanda es la autolimitación de la Junta Arbitral que la resolución formula en el razonamiento 11º de los fundamentos jurídicos, al que nos referiremos más tarde. Por ello, la censura desplegada lo es a la interpretación de las normas de resolución de los conflictos que tengan por objeto el domicilio de los contribuyentes, en los términos de los artículos 43.6 y 51.1.c) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, lo que no guarda relación alguna con la figura de la congruencia en que, además, caso de existir -lo que sólo afirmaríamos a los meros efectos argumentativos- su presencia habría perjudicado a la parte contraria a quien la invoca, pues el desajuste o disparidad entre lo pedido y lo concedido, de haberlo, sólo afectaría a la AEAT promotora del conflicto, no siendo pues una pretensión legítima la de mostrar reivindicación o queja alguna por razón de la indefensión supuestamente padecida por la parte contraria a quien la insta».

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

Con todo no está de más añadir la siguiente reflexión.

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

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

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

Cuando se trata de dirimir un conflicto entre la Administración estatal y la foral concerniente al domicilio de un contribuyente, que en definitiva determina la competencia de una u otra

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

Por todo lo anterior, una declaración como la contenida en el acuerdo de la Junta Arbitral en el sentido de que el domicilio fiscal de Sr. DDD no se encontraba en Navarra desde 1 de enero de 2009, resulta coherente con la regulación aplicable y de todo punto congruente con la pretensión actuada, por más que la solicitud se desenvuelva en señalar que el domicilio en territorio común lo sea en una determinada ciudad de dicho territorio, y ello sin necesidad de más adiciones a la parte dispositiva del acuerdo, porque conforme a la normativa aplicable y las competencias atribuidas a la Junta Arbitral, negar el domicilio de la citada en Navarra, en el territorio foral, por imperativo legal tiene como consecuencia que lo tenga en territorio común, y ese es el mandato en el que se desenvuelve la función de la Junta de resolver un conflicto entre ambas administraciones dilucidando si un determinado contribuyente tiene su domicilio en territorio común o en el de la Comunidad foral.

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

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

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

CUARTO.- Sobre la prueba del domicilio.

En el presente caso ningún debate existe sobre la interpretación o aplicación de la normativa sobre los puntos de conexión, aun cuando la recurrente discuta sobre el alcance de algunas de las reglas, como más tarde se verá, sino que el debate es fáctico, pues la determinación de la Administración tributaria competente parte y concluye en atención a la realidad fáctica despejada en la valoración del material probatorio.

El resto de argumentos utilizados por la recurrente giran en torno a la problemática de dicha realidad fáctica y de cómo se ha llegado a la declarada por la Junta Arbitral, por lo que razones de una mejor sistemática aconsejan tratar el conjunto de las alegaciones de la recurrente en este fundamento.

Advirtiendo que, como denuncia el Sr. Abogado del Estado, no cabe utilizar el escrito de conclusiones, más si cabe cuando la propia parte recurrente había declinado esta fase y no se ha practicado prueba alguna sin que se haya aportado más antecedentes que los conformadores del expediente administrativo, a modo de réplica pretendiendo extender el

debate a cuestiones que no fueron objeto de atención en la demanda, impidiendo una posible contradicción en el trámite de contestación correspondiente, fase procedente, por lo que esta sentencia debe circunscribirse a los términos en que quedó delimitada la controversia en los escritos procesales a propósito.

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

La resolución de la Junta Arbitral declara que se ha llegado a la conclusión fáctica, que en este se cuestiona, a través de la apreciación y valoración conjunta de las pruebas utilizando las reglas de la sana crítica, dejando sentado que mientras la AEAT ha procedido a valorar en conjunto el material probatorio aportado, la HTN se ha sometido a un método analítico de cada elemento probatorio sobre la base de hipótesis posibles. La conclusión a la que llega la Junta Arbitral es que el Sr. DDD no permaneció en Navarra en los términos exigidos en el artículo 8 del Convenio y que a la vista de la documentación obrante en el expediente, permiten concluir que tuvo su domicilio fiscal en Barcelona durante el período de tiempo a que se refiere la propuesta de la AEAT. Esto es, la Junta Arbitral ha tenido por probado que el Sr. DDD desde 1 de enero de 2009 y hasta su fallecimiento (21 de junio de 2010) no ha tenido su residencia habitual en Navarra, sino que su domicilio fiscal lo tuvo en Barcelona.

Ante el silencio legal que defina la naturaleza de la Junta Arbitral, más allá de nomen iuris, que no más puede servir de orientación e indicio, y de la intención que se vislumbra de crear una vía especial para solventar convencionalmente y de forma arbitral los conflictos entre las Administraciones implicadas, esto es, una vía arbitral que como tal evitara la judicialización de los conflictos, lo cierto es que atendiendo a su regulación y desarrollo normativo y a su propio funcionamiento -buen ejemplo de ello es este recurso en el que se viene a cuestionar el acierto de la Junta Arbitral en sentar meros datos fácticos-, su tramitación y resolución se inserta dentro de los cauces formales de un procedimiento administrativo y de los cánones más ortodoxos de cualquier actuación administrativa, sin otra excepcionalidad que conformar una vía especial, a través de un órgano creado ex professo, de resolución de controversias intraadministrativas y como vía previa y obligada de acceso a la jurisdicción.

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

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

«Debemos comenzar por efectuar una aclaración previa, dirigida a ambas partes, en la medida en que parecen desconocer, las dos, que la valoración y la carga de la prueba en el proceso jurisdiccional acerca de los hechos litigiosos corresponde a este Tribunal Supremo ante el que el pleito se sustancia y resuelve y que, para formular una declaración al respecto, la Sala sentenciadora no se ve vinculada o condicionada, en modo alguno, por las presunciones alegadas y las valoraciones llevadas a cabo en los escritos rectores de ambas Administraciones en pugna, ni por las normas referidas a ellas en las leyes administrativas, que regulan la prueba en el seno de los procedimientos tributarios, sin extensión necesaria al proceso jurisdiccional.

En nuestra sentencia debemos examinar la pretensión de nulidad de la resolución de la Junta Arbitral, ejercida en la demanda, mediante el análisis de la prueba que dicho órgano colegiado tuvo la oportunidad de conocer y valorar, pero nuestra perspectiva de juicio es en esencia diferente, como también lo es la posición de las partes comparecidas en el litigio, que han de verse despojadas aquí de las prerrogativas y privilegios que reivindicaban 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 Tudela (Navarra) del Sr. PPP- no sólo negado por la Junta Arbitral al valorar la prueba disponible, sino rechazado como tal en un acto que goza de presunción de validez y eficacia, sin que pese a tales circunstancias adversas la HTN haya considerado necesaria la práctica procesal de prueba encaminada a la fijación de ese hecho fundamental para sus intereses. Cuál sea el alcance de tal presunción es, en el fondo, el *thema decidendi* de este proceso».

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

«Ahora bien, aún cuando no existan normas prefijadas para la valoración de la prueba en el procedimiento administrativo, aún cuando el órgano administrativo goce de libertad en la valoración de la prueba practicada, no cabe que su apreciación pueda ser discrecional, en tanto que la realidad de un hecho no puede depender de la apreciación discrecional ni de un juicio de oportunidad o conveniencia de la Administración. Lo que conlleva varias consecuencias, la primera, que sea factible controlar judicialmente la valoración efectuada, puesto que resulta evidente que la fijación de los hechos determina la propia legitimidad del acto administrativo, por lo que la Administración debe cuidar su apreciación de la prueba en tanto que pudiendo controlarse judicialmente la legitimidad y licitud del acto, es posible que la impugnación gire en torno a la apreciación de las pruebas realizadas por el órgano decisor; la segunda, que conformando los hechos dicha legitimidad, su determinación debe responder a criterios razonables excluyentes de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, puesto que siendo regla general la de que los actos administrativos deben ser motivados, la propia motivación exige que la base fáctica de la decisión resulte justificada, y para resultar justificada resulta necesario dar razón de cómo se ha realizado la valoración de la prueba, por lo que sin perjuicio de corresponderle a la Administración la libre valoración de la prueba, debe justificar suficientemente la base fáctica en la que apoya sus actos».

Partiendo de la presunción de validez y eficacia de la resolución administrativa que declara probada como base fáctica una determinada realidad, resulta extraño al debate cualquier consideración sobre las presunciones legales que debieron de tenerse en cuenta o a quién correspondía asumir la carga de la prueba en sede administrativa. Con todo no estorba recordar lo que se dijo en la citada sentencia de 20 de junio de 2017:

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

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

Con esta última afirmación se da respuesta al inconveniente que opone la recurrente en cuanto a que se retrotraiga la fecha a 1 de enero de 2009, pues la acreditación debía hacerse respecto de cada uno de los períodos impositivos de IRPF -tal y como ha dicho esta Sala-y no existe prueba de que en cada uno de dichos períodos la mayor parte del tiempo no tenía su residencia habitual en Navarra. La Junta Arbitral, al contrario, llega a la conclusión sobre la bondad de la retroacción que solicita la AEAT al no tener por cierto la residencia habitual en Navarra, valorando el material probatorio aportado, de la apreciación conjunta de los elementos de prueba incorporados al expediente no puede concluirse razonablemente que éste sea el lugar donde de forma efectiva ha residido desde 1 de enero de 2009, y si esta declaración la conectamos con determinadas pruebas tenidas en cuenta, declaración de portero, cartero, vecinos, consumo eléctrico durante cinco años e indicios de su residencia en Barcelona, se hacía innecesario distinguir entre los distintos períodos en tanto que el conjunto de pruebas valoradas a lo que conduce es a mantener que desde la indicada fecha hasta la promoción del conflicto el Sr. DDD nunca tuvo su residencia habitual en Navarra.

Los datos que se recogen en la resolución de la Junta Arbitral, ya directamente, ya indirectamente aplicando las reglas de la prueba de presunciones, de suerte que aquellos conduzcan racionalmente a concluir que desde 1 de enero de 2009 el Sr. DDD no residía en el domicilio fiscal por el declarado, son absolutamente abrumadores; en 2014 declara el portero del inmueble que el piso estaba vacío; los consumos de electricidad desde 1 de enero de 2009 son bastante bajos, un consumo en cinco años de menos de 200 euros por año; a efectos de asistencia sanitaria, relación con Barnaclinic de Barcelona a la que se indica el domicilio de HHH; ejerce la patria potestad prorrogada de un hijo que residía en la anterior dirección desde 19 de enero de 2011; el dato de que el Sr. DDD falleció y fue enterrado en Barcelona; declaraciones del cartero y referencia a declaraciones de un vecino de que no vive nadie en el piso de Pamplona; declaraciones de vecinos y presidente de la comunidad declarando que desde hacía muchos años en el piso de CCC no vivía nadie; dirección y teléfono de contacto facilitado a terceros de Barcelona; domicialización de la mayoría de las sociedades que participaba y cuentas corrientes en Barcelona; movimientos de tarjetas de crédito normalmente en Cataluña; mayor parte del patrimonio inmobiliario fuera de Navarra; poder adquisitivo no acorde con las características de la vivienda de Pamplona; sus hijos viven todos en el ámbito geográfico de Barcelona.

Ante ello, el concluir que el Sr. DDD no reside habitualmente en Pamplona desde 1 de enero de 2009, resulta razonable pues una elemental lógica bajo criterios de la experiencia humana conduce a dicha conclusión.

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

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

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

QUINTO.- Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, han de imponerse las costas a la Comunidad Foral de Navarra como recurrente vencida. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 8.000 euros.

FALLO

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

PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 665/2017, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don (...) en nombre y representación de la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, contra el acuerdo de 12 de septiembre de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, por el que se resuelve el conflicto nº 84/2015, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con la determinación del domicilio fiscal de DDD.

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

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

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 21 DE JUNIO DE 2017. CONFLICTO 78/2015

Conflicto: 78/2015

Promotor: Administración General del Estado

Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes

Fecha de la resolución: 21 de junio de 2017

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

ANTECEDENTES

El 13 de enero de 2015 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre el cambio de domicilio fiscal de don AAA y doña BBB, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

La AEAT manifiesta y acredita con la documentación correspondiente que el día 17 de junio de 2014, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra remitió al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra escrito fechado el día anterior en el que se recogía la propuesta de modificación del domicilio fiscal de los citados señores.

En dicha propuesta, la AEAT afirma que el domicilio de los obligados tributarios se encuentra en Madrid, calle CCC, en lugar de en la calle DDD de Pamplona (Navarra), y que el momento al que deben retrotraerse los efectos temporales del cambio de domicilio es el 1 de enero de 2009.

Se adjuntan asimismo al escrito de interposición del conflicto las Resoluciones 805/2014 y 806/2014, ambas de 18 de diciembre, del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN), por las que se rechaza la propuesta de cambio de doña BBB y de don AAA respectivamente. Estas resoluciones se apoyan en sendos informes elaborados por los servicios de inspección de la HTN.

También se acredita por la AEAT haber comunicado, el día 23 de diciembre de 2014, la interposición del conflicto a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, órgano que asume las competencias de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales y en el Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En el escrito de interposición del conflicto, la AEAT solicita que se declare por la Junta Arbitral que el domicilio de don AAA y de doña BBB ha estado ubicado en la calle CCC de Madrid desde el día 1 de enero de 2009.

Para apoyar su pretensión, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid ha realizado una serie de actuaciones que se resumen seguidamente:

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

1.- De las bases de datos disponibles por la AEAT se desprende:

a) Que los obligados tributarios tienen su domicilio social y fiscal declarado en la calle DDD de Pamplona (Navarra).

b) Que percibieron, en los ejercicios 2005 a 2008, rendimientos de trabajo como consejeros y administradores según declaración de la sociedad EEE, S.L., domiciliada en calle (...) de Madrid.

c) Que ambos son socios y/o administradores de cuatro sociedades de responsabilidad limitada y partícipes de una comunidad de bienes, entidades todas ellas domiciliadas en FFF de Madrid.

d) Que ambos son representantes de tres de dichas sociedades, y doña BBB lo es de una de ellas, así como de otra distinta de las anteriores, todas ellas con domicilio fiscal en el lugar indicado de FFF de Madrid.

e) Que don AAA consta como autorizado en seis cuentas bancarias abiertas en sucursales de Madrid, tres en Asturias y una en Toledo, no figurando como titular de cuenta alguna en Navarra; y doña BBB ha sido titular, en 2009, de 16 cuentas bancarias en sucursales de Madrid y de una cuenta en Pamplona.

f) Que ambos son titulares de un inmueble situado en calle GGG y HHH de Madrid.

g) Que los consumos de energía eléctrica en los distintos domicilios relacionados con los obligados tributarios, en los que predominan los de la calle CCC de Madrid, han sido los siguientes:

	GGG y HHH (Madrid)	DDD (Pamplona)	CCC (Madrid)
2010	12.788,00 Kwh	4.144,00 Kwh	66.386,00 Kwh
2011	4.144,00 Kwh	3.812,00 Kwh	50.538,00 Kwh
2012	4.156,00 Kwh	4.479,00 Kwh	51.453,00 Kwh
2013	3.935,00 Kwh	4.380,00 Kwh	48.656,00 Kwh

2.- En el Registro de la Propiedad número (...) de Madrid consta que la vivienda de calle CCC de Madrid pertenece a la entidad JJJ, S.A., de los que son socios/administradores los obligados tributarios. Dicha sociedad está participada en un 69,80 % por don AAA, perteneciendo el restante 30,20% a cinco hijos de los obligados tributarios.

3.- El Servicio Madrileño de Salud ha informado que, desde (...) de diciembre de 1998, los obligados tributarios han estado adscritos al Centro de Salud (...), situado en la calle del mismo nombre, de Madrid; y el domicilio declarado por ellos a estos efectos es el de calle CCC.

4.- En una noticia fechada el (...) de julio de 2010, publicada en la página web www.cotizalia.com, se da cuenta de que don AAA, que fue consejero de KKK, S.A., articuló una estructura societaria junto con su esposa y sus cinco hijos, mediante una sociedad instrumental, con oficinas en FFF, que ha ido comprando distintos edificios en Madrid de los que el principal es uno de oficinas situado en calle LLL.

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

6.- El día siguiente, la misma agente se personó en FFF, donde hay un bloque de oficinas. Le atendió en recepción una empleada debidamente identificada, indicando que el obligado tributario acude al edificio de vez en cuando, a la empresa MMM y, tras consultar en su base

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

de datos, manifiesta que están en esas oficinas desde diciembre de 2009. En la planta 7ª le atendió don (...), hijo de los obligados tributarios, quien manifestó que sus padres viven y residen en Navarra y son presidentes del consejo de administración de MMM y de otras empresas.

7.- El 24 de marzo de 2014, un agente tributario se personó en la Central de Repartos de la Dirección General de Correos y Telégrafos de Madrid, en la calle (...), donde el Jefe de Distribución y el cartero informaron que en la calle CCC se entregan cartas a nombre de los obligados tributarios y de la sociedad JJJ, S.A., no siendo rechazadas ninguna de ellas.

También se han realizado actuaciones por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra, de las que resultan las evidencias siguientes (omitimos las que se han indicado antes):

1.- De la base de datos de la AEAT se desprende que los obligados tributarios estaban domiciliados antes de 28 de mayo de 2008 en calle CCC de Madrid y, a partir de esa fecha, en calle DDD de Pamplona. En la base de datos de la HTN están dados de alta, desde 13 de noviembre de 1997, en el citado inmueble de Pamplona.

Entre 2009 y 2012 declaran el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante la HTN.

La sociedad EEE, S.L., antes citada, fue titular hasta 2008 de una participación del 6,4 % en KKK, S.A., y el 84,25% de la primera pertenecía a los obligados tributarios hasta que, a finales de 2008, fue adquirida en régimen de autocartera por la participada.

Don AAA percibe, desde 2010, haberes pasivos del Instituto Nacional de la Seguridad Social y figura, en 2008 y 2009, como administrador de la Fundación (...), con domicilio en la calle (...) de Madrid; y en 2009 y 2010 como partícipe de la entidad (...), domiciliada en calle (...) de Madrid.

En el Servicio de Riqueza Territorial de la Comunidad Foral de Navarra se identifica a don AAA como propietario del inmueble ya citado de la calle DDD de Pamplona. Este inmueble está inscrito en el Registro de la Propiedad a nombre del matrimonio en virtud de compra efectuada el 7 de marzo de 2001.

Los obligados tributarios están empadronados en Pamplona desde el 3 de junio de 1996.

En la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, don AAA figura domiciliado en calle CCC de Madrid.

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

En otra diligencia, instruida en el mismo lugar el día 15 de mayo de 2014, los vecinos entrevistados no conocen a los obligados tributarios.

Nuevamente se acudió a ese domicilio el día 19 de mayo de 2014 y en él se encuentra doña (...), nieta de don AAA, que manifiesta estar residiendo en Pamplona desde septiembre de 2012 por motivo de estudios y que sus abuelos también residen en ese lugar, pero en esas fechas estaban en (...); desconoce desde cuándo viven sus abuelos en Pamplona y afirma

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

que, cuando ella está en Madrid, el correo se recoge por una señora que se ocupa de hacer la limpieza y la comida y trabaja por horas.

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

El día 3 de junio de 2015, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución en la que tuvo por planteado el conflicto y ordenó notificarlo a la Hacienda Tributaria de Navarra, a la que emplazó por un mes para efectuar alegaciones y aportar la documentación que estimase oportuna.

El 31 de julio de 2015 se recibió en la Junta Arbitral escrito de alegaciones de la HTN en el que se opone a las pretensiones de la AEAT, con apoyo en los informes evacuados por el Servicio de Inspección de la HTN el día 18 de diciembre de 2014, de los que destacamos lo siguiente:

1.- A los datos ya conocidos, añade el informe del Servicio de Inspección los consumos de agua en calle DDD de Pamplona, comunicados por la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona:

	DDD (Pamplona)
2009	33 m ³
2010	58 m ³
2011	146 m ³
2012	142 m ³
2013	66 m ³

2.- Afirma el actuario que la AEAT no dice por qué el inmueble de Pamplona no puede ser el domicilio fiscal de los obligados tributarios y lo fija en un inmueble que pertenece a la sociedad JJJ, S.A., “que también es titular de otros inmuebles urbanos de uso residencial situados en Málaga”.

3.- Don AAA es titular de una línea telefónica fija en el domicilio declarado en Pamplona (dato extraído de la página de internet de Telefónica).

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

5.- En diligencia instruida por la Inspección, personada en el domicilio de Pamplona el día 9 de diciembre de 2014, donde fue atendida por don AAA, consta una extensa declaración de este señor en la que realizó las manifestaciones que se resumen a continuación:

Dijo que tanto su esposa como él residen continua e ininterrumpidamente desde 1996 en Pamplona, donde están empadronados. Está suscrito a (...), es socio del (...), “pudiendo acreditar, si se considera necesario, mediante infinidad de cargos bancarios, la justificación de gastos de compras, hostelería y ocio en Pamplona, también puede acreditar que la compra la realizan en (...) y que más o menos cada quince días les suelen llevar los pedidos a su domicilio de Pamplona”. Por estar jubilados disfrutaban de periodos vacacionales prolongados en la costa y realizan ocasionalmente algún viaje, así como visitas a sus hijos y nietos que viven en Madrid.

Afirma igualmente que fue inspeccionado por IRPF-1995, último año de residencia en Madrid, por la Delegación de al AEAT de Navarra y en las actas consta el domicilio fiscal de Pamplona. La vivienda de calle CCC es propiedad de la sociedad familiar JJJ, S.A., que también posee una finca en (...), una vivienda unifamiliar en (...) y otra vivienda en (...). Se pregunta por qué no pudo ser su domicilio fiscal una de estas dos viviendas.

Realiza también una serie de consideraciones sobre la sociedad EEE, S.L., que omitimos porque se refieren a hechos anteriores al año 2009.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

En relación con otras sociedades dice ostentar un cargo más honorífico, dada su condición de “patriarca familiar”, que ejecutivo, pues son dirigidas por sus cuatro hijos que ostentan la condición de Consejeros Delegados mancomunados.

En 1997 puso en conocimiento del Instituto Nacional de la Seguridad Social su domicilio de Pamplona, donde recibe toda la correspondencia, ingresándose en su cuenta bancaria de Pamplona su pensión mensual.

La cuenta bancaria de Pamplona es la que habitualmente utiliza y, aunque tiene otra en la calle (...) de Madrid, se trata esta última de “una cuenta testimonial que apenas tiene movimientos”. Estas son sus dos cuentas principales y tiene también otras en el extranjero de las que informa debidamente en el modelo 720.

La comunidad de bienes (...) se limita a gestionar un barco propiedad de todos los miembros de la familia, amarrado en (...).

Los consumos de agua y luz de la vivienda de Pamplona son, a su juicio, razonables y “prueban objetivamente su residencia en ella por más de 183 días al año”.

Se encuentra adscrito al Servicio Madrileño de Salud desde 1998 porque le efectuaron un trasplante en el Hospital 12 de Octubre y cada seis meses pasa revisiones médicas y sólo allí pueden autorizar la prescripción de un medicamento de uso continuo que necesita, por ser el lugar donde se realizó la intervención.

Reside con el matrimonio su nieta, estudiante universitaria, y el piso nunca ha sido arrendado a estudiantes, “por lo que rechaza tajantemente el juicio de valor peregrino efectuado por la AEAT de la Delegación de Navarra en su informe emitido para justificar el consumo de luz y agua en la vivienda”.

En fin, “ninguna documentación de organismos oficiales (Hacienda, Seguridad Social, Ayuntamientos...), empresas comercializadoras de suministros (agua, luz, teléfono...) ni bancos” es enviada Madrid y toda su correspondencia se recibe en Pamplona; y “presenta y liquida en Navarra todas sus declaraciones de Renta y Patrimonio, impuesto este que desde el ejercicio 2011 (en una cuantía importante además), si hubieran residido en Madrid no tendrían que liquidar”.

A partir de estos antecedentes, el Servicio de Inspección de la HTN llega a una serie de conclusiones que, extractadas, son las siguientes:

1.- El hecho de que la actividad profesional de don AAA esté vinculada a Madrid no significa que resida en Madrid, dado que, según sus declaraciones, sus funciones no implican funciones decisorias ni ejecutivas, sino simplemente honoríficas.

2.- No es relevante que tenga cuentas bancarias abiertas en otras provincias. Según sus declaraciones la cuenta principal se halla en Pamplona. No se ha realizado constatación alguna de los movimientos bancarios.

3.- Las manifestaciones de vecinos recogidas en la diligencia instruida en Pamplona el día 3 de junio de 2013 por funcionarios de la AEAT adolecen de algunas incoherencias, como la de que en la vivienda 3º C una señora no identificada dice que el 2º B pertenece “a un matrimonio pero no sabe si viven ahí” y en la misma vivienda 3º C otro señor, identificado por su nombre, dice “que lleva viviendo allí más de 18 años” y “el matrimonio AAA - BBB no vive allí sino en Madrid”. Por otra parte, el testimonio de la vecina del 1º B, según la cual el piso estuvo desocupado hasta 2013, no es coherente con que los consumos de agua y luz de los años 2012 y anteriores sean parecidos y en 2012 superiores a los de 2013. Desde marzo de 2013 hasta la visita practicada el 15 de mayo de 2014 no se hizo ninguna otra comprobación de la presencia de los obligados tributarios en el domicilio de Pamplona y las manifestaciones recogidas en la diligencia sólo suscrita cuatro días más tarde en la sede de la AEAT por el

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

actuario y el agente tributario, son genéricas y no concluyentes. “En definitiva –dice- no se aporta por parte de la AEAT ninguna prueba que demuestre efectivamente para cada uno de los años para los que quiere hacer efectivo el cambio del domicilio del obligado tributario la no residencia del mismo en su domicilio de Pamplona”.

4.- Tampoco prueban nada relevante las diligencias formalizadas en visita a la calle CCC de Madrid y nada se dice en el informe de la Inspección sobre la visita a la vivienda de calle GGG y HHH de Madrid.

5.- El motivo de estar don AAA adscrito al Servicio Madrileño de Salud ha sido satisfactoriamente explicado por el interesado en su declaración ante la Inspección de la HTN.

6.- En relación con el centro de intereses económicos (origen o fuente de las rentas), don AAA no ejerce actividad remunerada en las sociedades en que participa, “limitándose a constar como presidente del consejo de administración”, lo cual es verosímil dada su edad y su condición de jubilado y pensionista. Sus únicas rentas son la pensión y los rendimientos de capital.

El escrito de alegaciones presentado por el Director General de la HTN, además de apoyarse en el informe del Servicio de Inspección que acabamos de resumir, considera que debe aplicarse al caso la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias contenida en el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, lo cual traslada la carga de la prueba a la Administración que pretende la rectificación del domicilio, en este caso la AEAT que, en su opinión, no ha aportado un mínimo de elementos indiciarios que reúnan la consistencia necesaria para abrir el debate.

No existe –sigue diciendo- ningún indicio de ocupación efectiva del inmueble de calle CCC por los obligados tributarios que permita imputarles los consumos de agua y electricidad habidos en él, pues no se ha intentado averiguar la identidad de los posibles ocupantes de dicho inmueble. Por otra parte, el dato más relevante obtenido en las oficinas de FFF es la manifestación de uno de los hijos que afirmó que sus padres viven y residen en Pamplona. A su vez, los testimonios obtenidos en Pamplona, además de no guardar plena coherencia, son anónimos y no están corroborados por la firma de los declarantes en los documentos correspondientes, existiendo datos fehacientes de consumos importantes, eléctricos y de agua, en la vivienda que acreditan una ocupación habitual.

Por cuanto se refiere a las cuentas bancarias, no se ha aportado más que su identificación, pero no se conoce el grado de utilización ni sus movimientos, por lo que se trata de elementos irrelevantes, dado que pueden estar inoperativas desde hace años y los cargos bancarios se aplican a cuentas de sucursales de Navarra según afirman los interesados.

Similar razonamiento se aplica al hecho de que no se rechace la correspondencia que los interesados reciben en calle CCC de Madrid, no habiéndose efectuado ninguna comprobación al respecto en el domicilio de Pamplona. En contraste con ello, los obligados tributarios se han puesto a disposición de los órganos tributarios para demostrar que “la práctica totalidad de su correspondencia particular” se remite y recibe en este último domicilio.

Considera irrelevante el hecho de que el domicilio de las sociedades familiares se encuentre en Madrid, por no ser este el que aquí se discute y no hay constancia alguna de que el matrimonio realice actividad laboral o profesional relacionada con la gestión ordinaria de dichas sociedades, que son meramente instrumentales, de carácter patrimonial y están dirigidas por los hijos, lo cual es lógico habida cuenta de la condición de pensionistas de sus padres y su avanzada edad.

Y, en relación con el domicilio que consta en las bases de datos de la Seguridad Social, entiende el Director General de la HTN que no es inusual que en ellas se mantenga un domicilio antiguo de los interesados.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Después del trámite de alegaciones, el Presidente de la Junta Arbitral, en resolución de 28 de junio de 2016, declaró abierto el periodo de instrucción durante un periodo máximo de dos meses, designó como ponente a don (...), y emplazó a las partes para aportar los medios de prueba convenientes a su derecho.

Durante el periodo de instrucción las partes no han propuesto ni practicado ninguna actividad probatoria.

El día 18 de octubre de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral puso de manifiesto el expediente a las partes y a los interesados en el procedimiento, concediéndoles un plazo de quince días hábiles para formular alegaciones.

La AEAT formuló las suyas en escrito presentado en la Junta Arbitral el día 21 de noviembre de 2016, donde se trata de rebatir las conclusiones alcanzadas por la HTN en su escrito de alegaciones iniciales.

Así, se niega valor probatorio a las manifestaciones de don AAA, sobre las que la HTN no ha desplegado actividad alguna tendente a comprobar su veracidad. Se afirma que la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias “ha sido ampliamente desvirtuada por la AEAT al aportar pruebas suficientes de que el domicilio fiscal del contribuyente radica en Madrid”. Dice que no hay ningún dato objetivo que demuestre que el domicilio de los interesados esté situado realmente en Navarra, frente a “numerosos testimonios que coinciden en manifestar que el domicilio declarado... nunca ha constituido su vivienda habitual” o que “ha estado vacío hasta el año 2013... en que ha sido ocupado por una estudiante –al parecer, nieta de los obligados tributarios”. Entiende que el hecho de que los censos y bases de datos de los organismos públicos no siempre estén actualizados no les resta valor probatorio y que la existencia de “numerosas cuentas... en sucursales bancarias sitas en Madrid... constituye una prueba más de la vinculación de los obligados tributarios con Madrid”, donde –sigue diciendo- se encuentra además su principal centro de intereses económicos.

El día 14 de noviembre de 2016 presentó sus alegaciones finales la HTN en las que se limitó a ratificar las formuladas previamente.

NORMAS APLICABLES

Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas: a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre. b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo. c) Las demás disposiciones de general aplicación.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Competencia de la Junta Arbitral.

La cuestión de fondo que se suscita en el presente conflicto es la discrepancia que se ha producido entre la AEAT y la HTN con respecto al domicilio fiscal de los cónyuges don AAA y doña BBB, a partir del día 1 de enero de 2009.

El apartado 6 del art. 43 del Convenio Económico establece que “las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio económico”. Por lo tanto, esta Junta es competente para resolver el presente conflicto y los interesados han tenido a la vista el expediente tramitado para formular alegaciones, sin que hayan hecho uso de su derecho.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

En relación con la materia debatida en este procedimiento, el artículo 8.2 del Convenio establece, como es bien sabido, lo siguiente:

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

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

Habiendo sido detalladamente expuestas las posiciones de las partes y los elementos indiciarios o pruebas aportados en el precedente epígrafe dedicado a los antecedentes del conflicto, nos limitaremos en este momento a expresar la valoración que todo ello merece a esta Junta Arbitral, comenzando por recordar nuestra doctrina sobre la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias, expuesta, entre otras, en la Resolución de 28 de octubre de 2014 (conflicto 63/2013):

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

La HTN invocó esta doctrina en su escrito de alegaciones de 31 de julio de 2015, sosteniendo que “en ningún caso la AEAT ha podido aportar un mínimo de elementos indiciarios que reúnan la consistencia necesaria como para abrir siquiera debate sobre el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios”. Se trata, como es obvio, de una afirmación hiperbólica que puede entenderse en términos de defensa de su tesis, pero que esta Junta Arbitral no puede compartir, dado que en las actuaciones llevadas a cabo por la AEAT antes de incoar este conflicto encontramos indicios suficientes para suscitar alguna duda razonable sobre la permanencia de los obligados tributarios en Pamplona, principalmente el hecho de no haberlos localizado en su domicilio declarado y en los testimonios de algunos vecinos del inmueble.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

La HTN opone también a la pretensión deducida por la AEAT el hecho de que ésta no ha llegado a demostrar que el domicilio de los interesados se encuentra en la calle CCC de Madrid y que no se han aportado evidencias que justifiquen por qué el domicilio ha de ser encontrarse en ese lugar y no en la vivienda de la calle GGG y HHH, también de Madrid.

También a este respecto conviene recordar que esta Junta Arbitral ya ha declarado en ocasiones anteriores que el Convenio Económico establece cuándo compete a la Comunidad Foral de Navarra la exacción de los impuestos, vinculándola en algunos casos a que el domicilio o residencia de los contribuyentes se encuentre en Navarra. A *sensu contrario*, cuando el domicilio o residencia no se encuentra en Navarra, esta última no ostenta la competencia, de forma que no pesa sobre la AEAT la carga de la prueba de la residencia en territorio común, sino que basta que se demuestre que los interesados no residen en Navarra para que decaiga el derecho de la Comunidad Foral. En este sentido, la prueba de la residencia en territorio común es relevante a nuestros efectos sólo en tanto en cuanto es incompatible con la residencia en Navarra: dicho de otro modo, la dificultad de articular una prueba negativa de residencia en Navarra se puede soslayar con la prueba positiva de la residencia fuera de Navarra, pero ello no quiere decir que siempre sea necesario demostrar dónde reside el obligado tributario.

También conviene comentar la idea, avanzada por la AEAT, de que la HTN no ha conseguido probar la permanencia de don AAA y de doña BBB en el domicilio declarado en Pamplona. Al respecto hemos de señalar que la HTN tiene a su favor, en este caso, la presunción de veracidad de las declaraciones presentadas por los interesados. Por tanto no es la HTN la que debe acreditar la residencia en Pamplona, o al menos no tiene que hacerlo mientras la AEAT no aporte pruebas suficientemente sólidas para destruir dicha presunción.

Aclaradas estas cuestiones generales previas, procede entrar a valorar en conjunto las evidencias y argumentos exhibidos por las partes, comenzando por manifestar que los principales elementos de convicción aportados por la AEAT son los testimonios de algunos vecinos del inmueble de la calle DDD de Pamplona, en los que pueden sustentarse dudas fundadas de que el matrimonio AAA - BBB haya residido efectivamente en Pamplona.

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

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

La primera de dichas circunstancias es que la HTN, aunque no ha realizado más esfuerzo probatorio que el de tomar declaración a don AAA, ha obtenido de éste un testimonio detallado en el que se dan explicaciones que permiten dudar de las conclusiones que la AEAT extrae de las pruebas que ella misma ha aportado. Además, don AAA manifestó su disposición a aportar otras pruebas de su residencia en Pamplona en caso de que fuera necesario.

La segunda consiste en que, ante las explicaciones de don AAA que pueden ser o no ciertas, la AEAT ha permanecido inactiva y no ha hecho uso de su derecho a rebatirlas con otras evidencias que podía haber obtenido y aportado en el periodo de instrucción de este procedimiento.

Todo ello nos lleva a entender que no se ha acreditado que don AAA y doña BBB no tengan su residencia en Navarra, motivo por el cual la pretensión de la AEAT debe ser desestimada.

ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido desestimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en consecuencia, declara que no procede acceder al cambio de domicilio de don AAA y de doña BBB. Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 21 de junio de 2017.

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 21 de junio de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 78/2015

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia nº 781/2018, de 16 de mayo

SENTENCIA

En Madrid, a 16 de mayo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. 563/2017 interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la resolución de 21 de junio de 2017, adoptada en el conflicto de competencias núm. 78/2015 por la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Han sido partes demandadas la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador de los tribunales don (...), y doña BBB, representada por el procurador de los tribunales don (...).

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. (...).

ANTECEDENTES DE HECHO

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

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

La procedencia del cambio de domicilio se derivaría de ciertos datos, aducidos por la AEAT y que surgen de sus investigaciones, como son (i) que en los ejercicios 2005 a 2008 percibieron rendimientos de trabajo como consejeros y administradores de la sociedad EEE, S.L., domiciliada en la calle (...) de Madrid, (ji) que ambos son socios y/o administradores de cuatro sociedades de responsabilidad limitada y participes de una comunidad de bienes, entidades todas ellas domiciliadas en FFF de Madrid, (iii) que ambos son representantes de tres de dichas sociedades, y doña BBB lo es de una de ellas, así como de otra distinta de las anteriores, todas ellas con domicilio fiscal en el lugar indicado de FFF de Madrid, (iv) que don AAA consta como autorizado en seis cuentas bancarias abiertas en sucursales de Madrid, tres en Asturias y una en Toledo, no figurando como titular de cuenta alguna en Navarra; y doña BBB ha sido titular, en 2009, de 16 cuentas bancarias en sucursales de Madrid y de una cuenta en Pamplona, (v) que ambos son titulares de un inmueble situado en calle GGG y HHH de Madrid, (vi) que los consumos de energía eléctrica en los distintos domicilios relacionados con los obligados tributarios reflejan un predominio relevante de la vivienda sita en la calle CCC de Madrid (como diez veces más en los años 2010 a 2013) y (vii) que el Servicio Madrileño de Salud ha informado que, desde 1 de diciembre de 1998, los obligados tributarios han estado adscritos al Centro de Salud (...), situado en la calle del mismo nombre, número (...), de

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 21 de junio de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 78/2015

Madrid; y el domicilio declarado por ellos a estos efectos es el de la calle CCC (inmueble que pertenece a una sociedad de la que son administradores junto con sus hijos).

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

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

El 24 de marzo de 2014, un agente tributario se personó en la Central de Repartos de la Dirección General de Correos y Telégrafos de Madrid, en la calle (...), donde el Jefe de Distribución y el cartero informaron que en la calle CCC se entregan cartas a nombre del matrimonio indicado y de la sociedad JJJ, S.L., no siendo rechazadas ninguna de ellas.

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

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

2. Don AAA percibe, desde 2010, haberes pasivos del Instituto Nacional de la Seguridad Social y figura, en 2008 y 2009, como administrador de la Fundación (...), con domicilio en la calle (...) de Madrid; y en 2009 y 2010 como partícipe de la entidad (...), domiciliada en calle (...) de Madrid.

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

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

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 21 de junio de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 78/2015

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

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

Para la Hacienda navarra, por el contrario:

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

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

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

d) En diligencia instruida por la Inspección, personada en el domicilio de Pamplona el día 9 de diciembre de 2014, en el que fue atendida por don AAA, consta una extensa declaración de este señor en la que realizó las manifestaciones que, muy resumidamente, constata la Hacienda Foral en los siguientes términos: dijo que tanto su esposa como él residen continua e ininterrumpidamente desde 1996 en Pamplona, donde están empadronados; afirmó que está suscrito a (...), que es socio del (...), "pudiendo acreditar, si se considera necesario, mediante infinidad de cargos bancarios, la justificación de gastos de compras, hostelería y ocio en Pamplona" y añadiendo que "también puede acreditar que la compra la realizan en KKK y que más o menos cada quince días les suelen llevar los pedidos a su domicilio de Pamplona". Por estar jubilados -añade- disfrutaban de periodos vacacionales prolongados en la costa y realizan ocasionalmente algún viaje, así como visitas a sus hijos y nietos que viven en Madrid. Afirma igualmente que fue inspeccionado por IRPF-1995, último año de residencia en Madrid, por la Delegación de al AEAT de Navarra y en las actas consta el domicilio fiscal de Pamplona. Señala que la vivienda de la calle CCC es propiedad de la sociedad familiar. JJJ, S.A., que también posee una finca en (...), una vivienda unifamiliar en (...) y otra vivienda en (...) y se pregunta por qué no pudo ser su domicilio fiscal una de estas dos viviendas. En relación con sus sociedades, dice ostentar un cargo más honorífico, dada su condición de "patriarca familiar", que ejecutivo, pues son dirigidas por sus cuatro hijos que ostentan la condición de Consejeros Delegados mancomunados. En 1997 puso en conocimiento del Instituto Nacional de la Seguridad Social su domicilio de Pamplona, donde recibe toda la correspondencia, ingresándose en su cuenta bancaria de Pamplona su pensión mensual. La cuenta bancaria de Pamplona es la que habitualmente utiliza y, aunque tiene otra en la calle (...) de Madrid, se trata esta última de "una cuenta testimonial que apenas tiene movimientos". Estas son sus dos cuentas principales y tiene también otras en el extranjero de las que informa debidamente en el modelo 720. Los consumos de agua y luz de la vivienda de Pamplona son, a su juicio, razonables y "prueban objetivamente su residencia en ella por más de 183 días al año". Se encuentra adscrito al Servicio Madrileño de Salud desde 1998 porque le efectuaron un trasplante en el Hospital 12 de octubre de Madrid y cada seis meses pasa revisiones médicas y sólo allí pueden autorizar la prescripción de un medicamento de uso continuo que necesita, por ser el lugar donde se realizó la intervención. Reside con el matrimonio su nieta, estudiante universitaria, y el piso nunca ha sido arrendado a estudiantes, "por lo que rechaza tajantemente el juicio de valor peregrino efectuado por la AEAT de la Delegación de Navarra en su informe emitido para justificar el consumo de luz y agua en la vivienda".

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 21 de junio de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 78/2015

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

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

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

y resuelve el conflicto así:

"Los principales elementos de convicción aportados por la AEAT son los testimonios de algunos vecinos del inmueble de la calle DDD de Pamplona, en los que pueden sustentarse dudas fundadas de que el matrimonio AAA-BBB haya residido efectivamente en Pamplona.

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

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

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

TERCERO. El recurso interpuesto por la AEAT.

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

Admitido a trámite el mismo y recibido el expediente administrativo, se formalizó demanda mediante escrito de 30 de octubre de 2017, en el que se suplicó sentencia estimatoria del recurso, anulando la resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que los obligados tributarios don AAA y doña BBB tenían ubicado su domicilio fiscal en la calle Serrano, núm. 146 de Madrid desde el 1 de enero de 2009.

CUARTO. Contestación a la demanda de la Comunidad Foral de Navarra y de doña BBB.

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 21 de junio de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 78/2015

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

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

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

Evacuado por las partes el trámite de conclusiones, mediante providencia se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 17 de abril de 2018, fecha en la que, efectivamente, se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la resolución dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra con fecha 21 de junio de 2017 es o no conforme a derecho, en el bien entendido que -a través de dicha resolución- se sustancia el conflicto suscitado por la AEAT en relación con el domicilio fiscal del matrimonio formado por don AAA y doña BBB, respecto de cuya localización (en territorio común, Madrid, o foral, Pamplona) discrepan las partes en los términos señalados en el primer antecedente de hecho de esta sentencia.

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

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

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

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

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

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 21 de junio de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 78/2015

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. En nuestra sentencia de 5 de mayo de 2014 (recurso 269/2013), citada por la demandada, afirmamos -y reiteramos ahora- que el órgano administrativo goza de libertad en la valoración de la prueba practicada, pero que no cabe que su apreciación sea discrecional, "en tanto que la realidad de un hecho no puede depender de la apreciación discrecional ni de un juicio de oportunidad o conveniencia de la Administración", afirmación que acarrea diversas consecuencias: la primera, "que es factible controlar judicialmente la valoración efectuada, puesto que resulta evidente que la fijación de los hechos determina la propia legitimidad del acto administrativo, por lo que la Administración debe cuidar su apreciación de la prueba en tanto que pudiendo controlarse judicialmente la legitimidad y licitud del acto, es posible que la

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 21 de junio de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 78/2015

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

3. En la reciente sentencia de 20 de junio de 2017 (recurso 4890/2016) nos hemos referido a las "presunciones" (que aquí son alegadas por las partes, tanto respecto de la que afecta a las declaraciones tributarias, como en relación con la que se refiere al acierto *prima facie* de las resoluciones administrativas), afirmando que "la Sala sentenciadora no se ve vinculada o condicionada, en modo alguno, por las presunciones alegadas y las valoraciones llevadas a cabo en los escritos rectores de ambas Administraciones en pugna, ni por las normas referidas a ellas en las leyes administrativas, que regulan la prueba en el seno de los procedimientos tributarios, sin extensión necesaria al proceso jurisdiccional" y añadiendo que en la labor de control jurisdiccional sobre la actuación de la Junta Arbitral "debemos examinar la pretensión de nulidad de la resolución de la Junta Arbitral, ejercida en la demanda, mediante el análisis de la prueba que dicho órgano colegiado tuvo la oportunidad de conocer y valorar, pero nuestra perspectiva de juicio es en esencia diferente, como también lo es la posición de las partes comparecidas en el litigio, que han de verse despojadas aquí de las prerrogativas y privilegios que reivindicaban como si, en el seno del proceso, mantuvieran una posición de predominio sobre la otra parte y, para hacerla efectiva, un refuerzo de su situación jurídica mediante el respectivo juego de las presunciones legales que favorecen su estatuto como Administración".

4. Desde esa perspectiva, y partiendo de que la única presunción *strictu sensu* que aquí juega es la legal que asiste a la Junta Arbitral que ha dictado el acto discutido, hemos señalado que tal presunción "no impide que este Tribunal Supremo valore los hechos por sí mismo, sin sujeción a las reglas tributarias sobre carga de la prueba en el seno de los procedimientos tributarios" y, añadimos ahora, a tenor del material probatorio del que se dispone.

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

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

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

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

6. En definitiva y aunque -obvio es decirlo- cabe practicar en el proceso jurisdiccional pruebas no efectuadas en el procedimiento administrativo e incluso tener en cuenta hechos no contemplados en éste, la peculiaridad de la circunstancia descrita obliga a que nuestro enjuiciamiento se ciña a determinar si la Junta Arbitral ha valorado debidamente el material

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 21 de junio de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 78/2015

probatorio del que disponía y sí, a tenor de los datos fácticos con los que contaba, debió o no adoptar una decisión distinta en relación con el domicilio fiscal del matrimonio formado por don AAA y doña BBB.

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

1. Partiendo -como ya apuntamos- de que la presunción de certeza de las declaraciones tributarias no es una norma procesal en materia de prueba que dispense a la Administración de la demostración de los hechos contenidos en las mismas si son controvertidos por un tercero, debe salirse al paso de la afirmación contenida en la resolución recurrida sobre la absoluta inconsistencia y falta de virtualidad de los "testimonios de personas insuficientemente identificadas" pues, como dijimos en la citada sentencia de 20 de junio de 2017, "la debilidad de algunas declaraciones obtenidas por los agentes tributarios de la AEAT, por falta de identificación de los testigos, aun siendo cierta como tal, no posee el alcance obstativo de la prueba material que se le pretende dar",

Como sucedía en el litigio resuelto en aquella sentencia, se trata de testigos que no tienen por qué ser mendaces, puesto que declararon de forma sustancialmente coincidente acerca de la falta (aun aparente) de residencia del matrimonio en el domicilio de Pamplona; se identifican, además, por su localización en viviendas del mismo edificio y son contundentes en sus afirmaciones al afirmar que el matrimonio "vive en Madrid" o que "no conocen" a esas dos personas.

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

2. Los datos suministrados por la AEAT son contundentes. Resaltan, entre otros y además de las manifestaciones de los testigos, los siguientes: a) El Sr. AAA es administrador de una Fundación con domicilio en Madrid y es partícipe de una entidad financiera también domiciliada en Madrid; b) En la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, don AAA figura domiciliado en calle CCC de Madrid; c) Los consumos de energía eléctrica en los distintos domicilios relacionados con los obligados tributarios reflejan un predominio enormemente relevante de la vivienda sita en la calle CCC de Madrid, d) El Servicio Madrileño de Salud ha informado que, desde 1 de diciembre de 1998, los obligados tributarios han estado adscritos al Centro de Salud (...), situado en la calle del mismo nombre, número (...), de Madrid y el domicilio declarado por ellos a estos efectos es el de la calle Serrano, número 146 de la capital de España; e) Existe un importante número de cuentas corrientes a nombre de los contribuyentes en sucursales madrileñas de entidades bancarias (seis cuentas en Madrid por ninguna en Navarra en el caso de don AAA; nueve cuentas en Madrid por una en Navarra en el caso de doña BBB).

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

4. A juicio de la Sala, la AEAT suministró a la Junta Arbitral datos más que suficientes como para entender que, en efecto, el domicilio fiscal del matrimonio está situado en Madrid (no en Pamplona). Ciertamente, los indicios aportados serían insuficientes si se analizaran aislada o separadamente. Pero valorados conjuntamente -como, por cierto, nos imponen nuestras leyes procesales- conducen a la convicción de que la pretensión contenida en la demanda debe ser acogida, pues tales datos (lugar donde se presta la asistencia sanitaria, consumos del suministro eléctrico, declaración idéntica de los vecinos del inmueble sito en Pamplona, lugar

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 21 de junio de 2017 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 78/2015

en el que se realizan las actividades profesionales, domicilio de los interesados a efectos de la Tesorería General de la Seguridad Social) permiten dar por acreditado el hecho que pretende demostrarse (la residencia efectiva en Madrid) por estar enlazados con éste de manera directa y precisa según las reglas de la experiencia.

5. Por último, la fecha de arranque del cambio de domicilio debe ser la solicitada en la demanda en la medida en que las pruebas aportadas constatan que desde esa misma fecha (1 de enero de 2009) puede afirmarse que el matrimonio formado por don AAA y doña BBB tenía su domicilio en Madrid, extremo éste -el temporal- respecto del que no se propone por el demandado una fecha distinta, limitándose a negar genéricamente su procedencia sin aportar más argumentación que la de la inexistencia de hitos que denoten un cambio a partir de dicha fecha.

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

SEXTO. Conclusión final y pronunciamiento sobre costas.

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

Y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas procesales a las partes codemandadas y, haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado tercero de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 4.000 euros para cada una de tales partes recurridas.

FALLO

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

Primero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la resolución de 21 de junio de 2017, adoptada en el conflicto de competencias núm. 78/2015 por la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

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

Tercero. Imponer las costas procesales a las demandadas, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

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

Así se acuerda y firma.

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

RESOLUCIÓN DE 18 DE OCTUBRE DE 2016. CONFLICTO 66/2013**Conflicto:** 66/2013**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente**Fecha de la resolución:** 18 de octubre de 2016**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL****I. ANTECEDENTES**

1.- Mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 2 de octubre de 2013, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con el domicilio fiscal de D. AAA, NIF XXX, en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 24 de junio de 2008.

El Director General de la AEAT afirmó en el referido escrito que el conflicto traía causa de los siguientes hechos:

1º.- En un informe emitido el 28 de noviembre de 2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra puso de manifiesto que las actuaciones llevadas a cabo respecto al domicilio fiscal de D. AAA (en adelante, AAA) llevaban a la conclusión de que este no tenía su residencia habitual en el domicilio (vivienda sita en el piso (...) de la casa nº (...) de la C/ BBB de Pamplona) que había consignado en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) que en los últimos años había venido presentando ante la HTN, sino que residía habitualmente en la casa sita en el nº (...) de la C/ CCC de Madrid.

2º.- En un informe emitido el 26 de marzo de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid puso de manifiesto que las actuaciones llevadas a cabo respecto al domicilio fiscal de AAA llevaban a la conclusión de que tenía su residencia habitual en la mencionada vivienda de Madrid y que, por tanto, procedía instar el cambio de su domicilio fiscal.

3º.- A la vista de lo señalado en los mencionados informes, el 7 de junio de 2013 el Delegado Especial de la AEAT en Navarra, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio Económico), propuso a la HTN el cambio de domicilio fiscal de AAA, por considerar que, desde el 1 de enero de 2006, este se ubicaba en la citada vivienda de Madrid.

4º.- Mediante la Resolución 678/2013, de 11 de septiembre de 2013, que fue notificada a la AEAT el siguiente día 12, la Directora-Gerente de la HTN, a la vista del informe emitido por el Servicio de Inspección Tributaria de Navarra el 7 de septiembre de 2013 en el que se concluía que no había quedado acreditado que AAA hubiera tenido su domicilio fiscal en Navarra desde el año 2008, prestó conformidad, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 24 de junio de 2008 (y desde esa misma fecha en cuanto a los efectos económicos entre Administraciones), a la propuesta de cambio de domicilio fiscal formulada por la AEAT en el referido escrito de su Delegado Especial en Navarra de 7 de junio de 2013.

5º.- Mediante dicha Resolución, la Directora-Gerente de la HTN vino a denegar, en lo relativo al periodo comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 24 de junio de 2008, la mencionada solicitud de cambio de domicilio fiscal; y, por ello, la AEAT había decidido interponer el correspondiente conflicto en el plazo de quince días hábiles establecido en el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral.

2.- Para fundamentar el planteamiento del conflicto, el Director General de la AEAT, en el referido escrito de 2 de octubre de 2013, formuló las siguientes alegaciones:

1ª.- En ninguna de las visitas que los agentes tributarios de la AEAT realizaron al domicilio declarado por AAA (la vivienda sita en el piso (...) de la casa nº (...) de la C/ BBB de Pamplona) se encontraba éste en el mismo.

2ª.- Algunos vecinos de AAA y el portero del edificio en el que se ubica la referida vivienda manifestaron que aquel se alojaba en dicho domicilio esporádicamente; y que era su hijo D. DDD quien se desplazaba a Pamplona para representarle en las reuniones de vecinos; mientras que otros vecinos afirmaron que no conocían a AAA.

3ª.- Los consumos de agua y energía eléctrica correspondientes a la mencionada vivienda de Pamplona son significativamente inferiores a los consumos medios de un hogar habitado con regularidad; y ponen de manifiesto que dicha vivienda estaba, en la práctica, deshabitada durante casi todo el año.

Por el contrario, los consumos de energía eléctrica del domicilio propuesto por la AEAT (la citada vivienda de Madrid) se corresponden con los de una vivienda ocupada de forma habitual.

4ª.- Dicha vivienda de Madrid es propiedad de D.ª EEE, hija de AAA, y esta ha manifestado que su padre es el usufructuario de la misma.

5ª.- AAA consta en la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social como titular-empleador de varias cuentas de cotización en el régimen especial del hogar, domiciliadas todas ellas en dicha vivienda de Madrid, y correspondientes a diversos empleados que prestaron allí sus servicios.

6ª.- Algunos de tales empleados manifestaron que AAA residió habitualmente en dicha vivienda durante el periodo temporal controvertido (el comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 24 de junio de 2008).

7ª.- Según la información facilitada por (...), S.A., AAA figura como titular del contrato de suministro de energía eléctrica a la vivienda de Madrid en cuestión y los consumos de dicha vivienda facturados a AAA son coherentes con el uso de la misma como vivienda habitual.

8ª.- Según la información facilitada por el Banco (...), S.A., entidad en la que AAA tiene abierta, en una de sus oficinas de Pamplona, una cuenta asociada a una tarjeta de crédito, los consumos que aquel realizó con dicha tarjeta son coherentes con su residencia habitual en la citada vivienda de Madrid.

3.- Por todo ello, en el citado escrito de 2 de octubre de 2013, el Director General de la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, en el período comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 24 de junio de 2008, AAA tuvo su domicilio fiscal en la casa sita en el nº (...) de la calle CCC de Madrid.

4.- Mediante Resolución de 6 de febrero de 2014, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el referido escrito de 2 de octubre de 2013, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta 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 justificativos de las mismas.

5.- La HTN no formuló en dicho plazo alegación alguna.

6.- Mediante Resolución de 5 de mayo de 2014, el Presidente de esta Junta Arbitral declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...) y emplazó a las partes para que, en dicho plazo de dos meses, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

7.- Durante el referido periodo de instrucción, el Director General de la AEAT, mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 10 de julio de 2014, aportó al expediente la contestación dada por (...), S.A. al requerimiento de información que le formuló la AEAT, en la que se detallan los consumos eléctricos realizados en la casa sita en el nº 2 de la calle (...) de Madrid durante el periodo comprendido entre el 15 de noviembre de 2005 y el 19 de mayo de 2009.

8.- Mediante Resolución de 29 de marzo de 2016, 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 los emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

9.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 19 de abril de 2016, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la HTN formuló las siguientes alegaciones finales:

1ª.- Alega, en primer lugar, la HTN que la AEAT solicita a la Junta Arbitral que se pronuncie sobre el domicilio fiscal de AAA en un periodo temporal (el comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 24 de junio de 2008) en el que las obligaciones tributarias de éste habrían ya prescrito.

Y añade que, siendo esto así, lo único que con el planteamiento del conflicto puede pretender la AEAT es reclamar a la HTN las cantidades que podrían derivarse de una eventual rectificación del domicilio fiscal declarado por AAA.

A este respecto, puntualiza la HTN que la AEAT sitúa la interrupción de la prescripción de sus derechos económicos en el 24 de junio de 2011, fecha esta en la que la AEAT solicitó a la HTN la comprobación de los datos censales de AAA; y de ahí que la AEAT sitúe la fecha inicial del período controvertido en este conflicto en el 1 de enero de 2006.

2ª.- Alega asimismo la HTN que, desde un principio, ambas Administraciones consideraron que los consumos de agua y energía eléctrica de la vivienda sita en Pamplona en los años 2006 y siguientes se correspondían con los vinculados al mero mantenimiento de la vivienda y a alguna estancia o pernoctación esporádica; y no a una residencia habitual.

Y añade que, sin embargo, ambas Administraciones convinieron en que tales datos de consumo deberían complementarse con otros elementos de prueba que permitieran determinar, de modo fehaciente e inequívoco, el lugar de residencia habitual del contribuyente en cuestión.

3ª.- Sostiene también la HTN que pocas dudas cabe albergar de que, antes de que la AEAT solicitara a la HTN el 24 de junio de 2011 la referida verificación censal, aquella, a través del personal de su Delegación Especial en Navarra, había ya realizado todas las actuaciones necesarias para dicha verificación censal (visitas al inmueble, obtención de datos de consumo de agua y de energía eléctrica, toma de declaraciones a terceros, etc.); y que, por tanto, la HTN, que solo puede realizar actuaciones de comprobación en el ámbito territorial de Navarra, tuvo necesariamente que limitarse a constatar y valorar las actuaciones que previamente había realizado la AEAT.

Por ello, a juicio de la HTN, la citada solicitud de verificación censal debe calificarse como de innecesaria, injustificada y artificiosa.

4ª.- Alega asimismo la HTN que la AEAT acompañó a la propuesta de cambio de domicilio fiscal que formuló el 7 de junio de 2013 los testimonios prestados por dos empleadas de hogar que prestaron servicios a AAA a partir del 24 de junio de 2008; que tales testimonios vienen a acreditar inequívocamente que, desde la expresada fecha, aquel tuvo su residencia habitual en la tantas veces mencionada vivienda de Madrid; y que, por ello, la HTN prestó su conformidad a dicha solicitud de cambio de domicilio fiscal, con efectos desde la expresada fecha.

Y afirma también la HTN que, si no aceptó la referida solicitud desde la fecha pretendida por la AEAT (1 de enero de 2006), fue porque esta no aportó ningún elemento probatorio que justificara la aceptación de tal pretensión.

5ª.- Sostiene también la HTN que los elementos indiciarios posteriormente aportados a tal fin por la AEAT carecen de la eficacia probatoria pretendida.

Respecto al primero de dichos elementos indiciarios (los testimonios prestados por los empleados de hogar que, según manifestaron, prestaron servicios a AAA en la citada vivienda de Madrid en el periodo controvertido), alega la HTN que dichos empleados no constan como tales en la cuenta de cotización de AAA; y que estos no recordaban con exactitud en qué período y con qué continuidad prestaron tales servicios.

En cuanto al segundo de dichos elementos indiciarios (el relativo al consumo eléctrico de la citada vivienda de Madrid), alega la HTN que no resulta determinante del cambio de domicilio fiscal pretendido por la AEAT, si no va acompañado de otros elementos probatorios que acrediten que dicho consumo puede vincularse a la presencia habitual en la misma del contribuyente.

A ese respecto, reitera la HTN que nunca ha puesto en cuestión que AAA no residía en Pamplona; pero puntualiza que existe acuerdo entre ambas Administraciones sobre que, mientras no se acredite inequívocamente el verdadero domicilio fiscal de un contribuyente, resulta improcedente la alteración de su domicilio declarado.

Y afirma asimismo la HTN que el tercero y último de los elementos indiciarios posteriormente aportados por la AEAT (los gastos pagados en Madrid por AAA mediante la tarjeta de crédito asociada a una cuenta abierta por el mismo en una de las oficinas de Pamplona del Banco (...)) no tiene tampoco la eficacia probatoria pretendida, ya que, por su escaso número, los pagos efectuados mediante la citada tarjeta de crédito resultan, a tal fin, claramente insuficientes.

6ª.- Y alega finalmente la HTN que el período controvertido (el comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 24 de junio de 2008) afecta a ejercicios que, en la fecha en la que la AEAT formuló la solicitud de cambio del domicilio fiscal de AAA (7 de junio de 2013), deben considerarse prescritos en orden a la reclamación de créditos entre las Administraciones en conflicto, habida cuenta de que la petición de comprobación de datos censales efectuada por la AEAT el 24 de junio de 2011 no puede, en puridad, considerarse como acto interruptivo de dicha prescripción.

10.- Ni la AEAT ni el interesado formularon alegaciones finales.

II. NORMAS APLICABLES

11.- Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b).- El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c).- Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

12.- En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

13.- En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

14.- Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del lugar en el que AAA tuvo su residencia habitual en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 24 de junio de 2008.

15.- Pues bien, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, el apartado 2 del artículo 8 del Convenio Económico 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 éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

16.- Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio.

Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Y hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Hemos manifestado asimismo que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio Económico tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria sólo resulta de aplicación cuando se haya acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se haya acreditado

que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto.

Y hemos señalado, por último, que en aquellos casos en los que, como sucede en el que ahora nos ocupa, los interesados han venido presentando sus declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio a la HTN, corresponde a la AEAT aportar las pruebas acreditativas de que aquellos no tenían en el período en cuestión su residencia habitual en territorio navarro.

17.- Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 80 y 81 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que, en el periodo controvertido (el comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 24 de junio de 2008), AAA no tuvo su residencia habitual en Navarra, sino en la casa sita en el nº (...) de la C/ CCC de Madrid.

18.- En opinión de esta Junta Arbitral, los elementos probatorios que, a tal fin, ha aportado la AEAT merecen la siguiente valoración:

a).-La alegada condición de usufructuario de AAA sobre la citada vivienda de Madrid no ha quedado acreditada en modo alguno. Es más: en el informe emitido el 26 de marzo de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid (Anexo IX del escrito de planteamiento del conflicto) se hace constar expresamente que la única titular del inmueble es D.^a EEE, hija de AAA.

b).-La residencia en dicha vivienda de Madrid de D.^a EEE impide también vincular los consumos eléctricos habidos en ella durante el período controvertido (que constan en la certificación aportada por la AEAT durante el período de instrucción) con la permanencia habitual en la misma de AAA.

c).-Los gastos satisfechos en Madrid por AAA mediante la tarjeta de crédito asociada a la cuenta abierta por el mismo en una de las oficinas de Pamplona del Banco (...) (Anexo VIII del escrito de planteamiento del conflicto) no son determinantes para dilucidar la cuestión controvertida, ya que la documentación aportada por la AEAT acredita la realización en el período controvertido de un total de 75 pagos (28 en 2006, 31 en 2007 y 16 en 2008); y, a juicio de esta Junta Arbitral, tan escaso número de operaciones en un período tan amplio no permite inferir que AAA residió habitualmente durante el mismo en la citada vivienda de Madrid.

d).- La acreditada contratación por AAA durante el año 2006 de tres empleados de hogar (D.^a (...) y D. (...) desde el 1 de enero hasta el 21 de febrero y desde el 19 de mayo hasta el 30 de septiembre; y D.^a (...) desde el 19 de mayo hasta el 31 de noviembre), unida a la manifestación de todos ellos (que consta en el Anexo XII del escrito de planteamiento del conflicto) de que, durante el tiempo en el que prestaron sus servicios en la mencionada vivienda de Madrid, AAA residió habitualmente en ella, llevan a esta Junta Arbitral a la conclusión de que, en ese año 2006, AAA tuvo en dicha vivienda su domicilio fiscal, por haber permanecido en ella el mayor número de días del periodo impositivo.

Avala esta conclusión el hecho de que la HTN, en la ya citada Resolución de su Directora-Gerente nº 678/2013, de 11 de septiembre, aceptó el cambio de domicilio propuesto por la AEAT desde el 24 de junio de 2008 por ser ésta, según se dice en el Informe del Servicio de Inspección Tributaria de Navarra de 7 de septiembre de 2013 que fundamenta dicha Resolución, la “fecha justificada de inicio del trabajo de terceros para AAA en el domicilio propuesto en Madrid por la AEAT de C/ CCC, (...)”.

Pues bien, al entender de esta Junta Arbitral, estando como está acreditado que los tres empleados de hogar anteriormente citados trabajaron para AAA en dicha vivienda de Madrid durante los mencionados períodos de 2006, y estando como está acreditada la manifestación de todos ellos de que durante el tiempo en el que prestaron sus servicios en la referida vivienda, AAA permaneció habitualmente en ella, la conclusión debe ser idéntica a la establecida en el aludido Informe del Servicio de Inspección Tributaria de Navarra de 7 de septiembre de 2013.

e).-Sin embargo, en lo que respecta a los empleados de hogar contratados durante el resto del periodo controvertido, la conclusión no puede ser la misma.

En lo que concierne a 2007, porque, aunque la AEAT ha acreditado la contratación de empleados de hogar que prestaron sus servicios en la referida vivienda de Madrid en el periodo comprendido entre el 7 de marzo y el 25 de octubre, no ha aportado ningún testimonio de dichos empleados que acredite la permanencia de AAA en esa vivienda durante el tiempo en el que aquellos prestaron sus servicios en ella.

Y en lo que se refiere al periodo comprendido entre el 1 de enero y el 24 de junio de 2008, porque, aunque la AEAT ha acreditado la contratación de empleados de hogar que prestaron sus servicios en la referida vivienda de Madrid en el periodo comprendido entre el 18 de enero y el 24 de junio, no ha aportado ningún testimonio de dichos empleados que acredite la permanencia de AAA en esa vivienda durante el tiempo en el que aquellos prestaron sus servicios en ella.

19.- La valoración de la prueba que se contiene en el apartado anterior se ajusta a los criterios establecidos por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de mayo de 2014 (recurso nº 269/2013).

20.- Esta Junta Arbitral considera, por tanto, que la AEAT ha acreditado que en el año 2006 AAA tuvo su residencia habitual en la casa sita en el nº 2 de la calle (...) de Madrid; y que no ha acreditado dicha residencia en el resto del periodo controvertido en este conflicto.

IV. ACUERDO

En virtud de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.- Estimar, en lo que respecta a 2006, la reclamación de cambio de domicilio fiscal de D. AAA formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria; y desestimar dicha reclamación en lo que respecta a 2007 y al periodo comprendido entre el 1 de enero y el 24 de junio de 2008.

Segundo.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y al interesado.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Por ser el presente Acuerdo meramente declarativo, no procede establecer fórmula alguna para su ejecución.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 18 de octubre de 2016.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 23 DE JUNIO DE 2016. CONFLICTO 68/2013

Conflicto: 68/2013

Promotor: Administración General del Estado

Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente

Fecha de la resolución: 23 de junio de 2016

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º El 21 de octubre de 2013 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promovió ante esta Junta Arbitral un conflicto positivo de competencias, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio) para resolver la discrepancia suscitada sobre el cambio de domicilio fiscal de don AAA.

2º La AEAT manifiesta y acredita con la documentación correspondiente que el día 19 de junio de 2013, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra remitió a la Directora Gerente de la HTN escrito de la misma fecha en el que se recogía la propuesta de modificación del domicilio fiscal del obligado tributario don AAA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio.

En dicha propuesta, la AEAT entiende que el domicilio del obligado tributario se encuentra en DDD de Zaragoza, en lugar de en la dirección EEE, de FFF (Navarra), y que el momento al que deben retrotraerse los efectos temporales del cambio de domicilio es el 01/01/2008.

Se adjunta asimismo al escrito de interposición del conflicto la Resolución 721/2013, de 2 de octubre, de la Directora Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN), por la que se rechaza la propuesta de cambio de domicilio fiscal de don AAA. Esta resolución se apoya en un informe del Servicio de Inspección Tributaria del citado organismo autónomo.

También se acredita por la AEAT haber comunicado la interposición del conflicto a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local, órgano que asume las competencias de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales y en el Real Decreto 2561/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

3º En el escrito de interposición del conflicto, la AEAT solicita que se declare por la Junta Arbitral que el domicilio de don AAA se encuentra realmente en DDD de Zaragoza, y no en el declarado de calle EEE de FFF (Navarra).

Para apoyar su pretensión, la AEAT ha realizado una serie de actuaciones que seguidamente se resumen:

1.- De la consulta a las bases de datos disponibles por la AEAT se han obtenido, entre otras informaciones:

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

a) Que el domicilio situado en EEE de FFF (Navarra) es declarado asimismo como domicilio fiscal de la hija del obligado CCC, de su nuera doña (...), así como la comunidad de bienes (...). También era el domicilio fiscal declarado por BBB, hijo del obligado, si bien la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su resolución de 22/02/2013 declaró que, con efectos desde 1 de enero de 2006, don BBB no debía entenderse domiciliado fiscalmente en Navarra (conflicto 43/2011).

b) Que la vivienda donde se sitúa el domicilio de FFF pertenece, en propiedad, a don AAA, quien figura inscrito con ese domicilio en el padrón del municipio de FFF.

c) Que en la Base de Datos de la Tesorería General de la Seguridad Social consta, tanto como domicilio de residencia como de notificación, el situado en DDD, de Zaragoza. Esta vivienda es propiedad desde el 18/12/1998 de la entidad GGG, S.L., NIF XXX. Dicha sociedad, con domicilio en la calle HHH, de Zaragoza, está participada por el obligado en un 66,36%, por su hijo BBB en un 16,825% y por su hija CCC en un 16,82%.

2.- El día 9 de mayo de 2011 se personaron dos actuarios en el domicilio declarado en FFF y resultó que nadie contestó a la llamada en la vivienda del piso segundo izquierda. Tampoco contestaron en la vivienda de la mano derecha del piso segundo. Una persona no identificada del piso tercero izquierda manifestó que en el segundo izquierda no vivía nadie y en el buzón correspondiente a ese piso no figuraba ningún nombre.

3.- Ese mismo día se personaron los actuarios en la sede de la empresa JJJ, administradora de la comunidad de propietarios de EEE de FFF, y empleados de la entidad, no identificados, manifestaron "que en el piso 2º izda. no vive nadie desde hace más de seis años, y que la persona que paga los gastos de comunidad es AAA. El número de teléfono de contacto que JJJ dispone del obligado es el 976 XXX XXX, de Zaragoza".

4.- El día 19 de abril de 2013 se personó en el citado domicilio de FFF (Navarra) un agente tributario quien constató que en el buzón correspondiente al mismo no figuraba ninguna identificación y no contestaba nadie a las llamadas realizadas. Asimismo, se recogieron las siguientes manifestaciones de los vecinos del inmueble:

- "1º izda, donde existe una asesoría: los vecinos del 2º izda. viven en Zaragoza. Ni el señor AAA, ni su hija CCC viven en FFF, a donde vienen en muy pocas ocasiones. La asesoría lleva en el edificio desde los años noventa y en todo ese tiempo el piso ha permanecido vacío.

- 4º izda: el 2º izda siempre ha estado vacío, puesto que la familia vive en Zaragoza. La familia (...) nunca ha vivido allí, aunque van en alguna ocasión.

- 1º dcha., donde existe una inmobiliaria: tanto AAA como su hija, CCC no viven aquí sino en Zaragoza. Vienen de vez en cuando y alguien debe recoger la correspondencia."

5.- El día 24 de abril de 2013 se visitó de nuevo a la administradora de fincas JJJ, quedando confirmado que los recibos se giran a nombre de don AAA, y que su número de teléfono de contacto continúa siendo el 976 XXX XXX, de Zaragoza. Manifiestan que la dirección a la que envían las comunicaciones es calle HHH de Zaragoza. Esta dirección se corresponde con el domicilio fiscal y social de GGG, S.L.

6.- Mediante requerimientos dirigidos por la AEAT a las empresas suministradoras de energía eléctrica yagua a la vivienda de FFF se ha sabido que el titular del contrato de electricidad es don BBB, hijo de don AAA, y que los consumos de los años 2008 a 2012 han sido, respectivamente, de 2.408 Kwh, 2.329 Kwh, 2.853 Kwh, 823 Kwh y 1.089 Kwh. De acuerdo con los datos publicados por el Banco Público de Indicadores Ambientales del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, el consumo de energía de cada hogar en relación

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

con los usos eléctricos (sin tener en cuenta los usos térmicos) fue de 3.760, 3.623 Y 3.663 Kwh en los años 2008, 2009 y 2010, respectivamente.

En cuanto al consumo de agua, la casa no dispone de contadores individuales por vivienda.

7.- Se han obtenido también otros antecedentes relativos a rendimientos de trabajo obtenidos por don AAA derivados principalmente de su condición de administrador de una sociedad familiar con domicilio en Zaragoza; es administrador o consejero de cuatro sociedades, tres de ellas con domicilio en Zaragoza y la cuarta en FFF; es representante de una sociedad domiciliada en (...) (Zaragoza); figura como autorizado en cuentas bancarias de doce sociedades domiciliadas en Zaragoza y de una sociedad y una comunidad de bienes domiciliadas en FFF; es titular de 13 cuentas bancarias en sucursales de Aragón (diez de ellas en Zaragoza), siendo varios los domicilios que constan en dichas sucursales para envío de correspondencia; figura como autorizado en 65 cuentas bancarias, de las cuales 52 están en Zaragoza, 11 en Navarra, 1 en Huesca y 1 en Alicante; realiza todos los años una donación de 144 euros a la Parroquia de (...), situada en (...) de Zaragoza, a escasa distancia de DDD de la misma ciudad.

8.- El día 2 de noviembre de 2012, un agente tributaria visitó la vivienda de DDD de Zaragoza, propiedad de GGG, S.L. (sociedad familiar administrada y participada por don AAA y sus dos hijos). En el buzón figuran los nombre de GGG, S.L. y (...). El conserje de la finca, don (...), empleado en la casa desde agosto de 2008, manifestó al actuario que desde que él es conserje, don AAA vive de manera habitual en el 5º-A.

9.- Los consumos de energía eléctrica en la vivienda de Zaragoza han sido 8.416 Kwh, 7.847 Kwh y 8.367 Kwh en los años 2010, 2011 y 2012. El agua consumida entre 2008 y 2012 ha sido 283, 170,184, 173 y 179 metros cúbicos respectivamente. El consumo medio por habitante y año, según estadísticas del INE, es de 54,75 metros cúbicos.

10.- En fin, el Servicio Aragonés de Salud, en respuesta al requerimiento de información realizado por la AEAT, aporta certificación de la fecha de alta en el Servicio de Salud de Aragón de don AAA (el 01/01/2008) e informa que el domicilio comunicado por el obligado tributario es DDD, de Zaragoza, y que el Centro de Salud asignado es el situado en la calle (...) de Zaragoza, muy próximo a la dirección del domicilio que la AEAT dice ser el de don AAA.

Tras exponer los fundamentos jurídicos que consideró oportunos, la AEAT concluyó su escrito de interposición del conflicto solicitando que la Junta Arbitral declare que el domicilio de don AAA se encuentra en DDD de Zaragoza desde el 01/01/2008.

4º El día 5 de mayo de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución en la que tuvo por planteado el conflicto y ordenó notificarlo a la Hacienda Tributaria de Navarra, a la que emplazó por un mes para efectuar alegaciones y aportar la documentación que estimase oportuna.

5º Concluido el plazo de alegaciones sin haber recibido ninguna de la Hacienda Tributaria de Navarra, el Presidente de la Junta Arbitral, en resolución de 22 de septiembre de 2014, declaró abierto el periodo de instrucción durante un periodo máximo de dos meses, designó como ponente a don (...), y emplazó a las partes para aportar los medios de prueba convenientes a su derecho.

6º El día 22 de octubre de 2014 se personó en el expediente, en calidad de interesado, don AAA, a quien se hizo entrega de copia del expediente.

7º El día 23 de abril de 2015, el Presidente de la Junta Arbitral puso de manifiesto el expediente a las partes y al interesado en el procedimiento, concediéndoles un plazo de quinde días hábiles para formular alegaciones.

8º En el periodo de alegaciones finales formuló las suyas la Hacienda Tributaria de Navarra mediante escrito fechado el 26 de mayo de 2015, en el que mantiene su oposición al cambio de

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

domicilio solicitado por la AEAT, ratificando las conclusiones recogidas en el informe emitido por el Servicio de Inspección Tributaria de HTN el día 2 de octubre de 2013.

En el escrito de alegaciones se afirma que la oposición se ha articulado por la HTN partiendo de las declaraciones tributarias del interesado, que comportan una presunción legal de certeza a tenor del artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, la cual abarca la del propio domicilio en ellas declarado.

La HTN considera que no está "suficientemente acreditado por parte de la AEAT que la residencia habitual del Sr. AAA se encontrase en Zaragoza, porque los datos y actuaciones recogidos en esos informes no han acreditado en forma suficiente, y de modo individualizado para cada uno de los ejercicios reclamados, la residencia efectiva por parte del obligado tributario en el domicilio de DDD de Zaragoza, ni en ningún otro de esa ciudad. Es significativo, a este respecto, que tan sólo se haya llevado a cabo una única actuación de verificación material por parte de la Inspección estatal cerca de ese domicilio, y a finales del año 2012, y que el agente tributario se limitase a recoger manifestaciones del conserje del inmueble sin efectuar ninguna ulterior comprobación material que ratificase la realidad de tales manifestaciones, lo que pone en duda la suficiencia probatoria de esa actuación".

Asimismo afirma la AEAT que se han incumplido "las mínimas formalidades exigibles cuando recaban manifestaciones de vecinos o de otros terceros, por lo que se trata de actuaciones que no pueden servir de prueba de cargo al no ir acompañadas de firma alguna de los declarantes, ni permitir, por ello, contrastar el grado de adecuación a la realidad entre lo supuestamente declarado y lo que el agente tributario decide que es conveniente reflejar en el documento.

La Hacienda Tributaria de Navarra trata de valorar y rebatir, en su escrito, las pruebas aportadas por la AEAT y, a tal efecto, efectúa las apreciaciones que resumimos a continuación:

1) Las personas que intervienen aportando testimonios en las diligencias instruidas por la Delegación Especial de la AEAT en Navarra no están identificadas, por lo que se trata de actuaciones que "no pueden servir de prueba de cargo al no ir acompañadas de firma alguna de los declarantes, ni permitir, por ello, contrastar el grado de adecuación a la realidad entre lo supuestamente declarado y lo que el agente tributario decide que es conveniente reflejar en el documento".

2) Las declaraciones recogidas de testigos son contradictorias y, para demostrarlo, aporta los dos ejemplos siguientes: "1) en unos casos, el mismo interrogado dice ignorar quién vive en el piso investigado y en otras señala que el obligado tributario no vive ahí aunque acude de vez en cuando (informe 09/05/2011 y diligencia 19/04/2013); 2) la empresa que gestiona la administración del inmueble "confirma", aunque sin explicar en qué datos se apoya, que en el piso no vive nadie desde hace más de 6 años y en una posterior diligencia se limita a señalar como únicos datos conocidos que el propietario del piso es el obligado tributario y que el teléfono de contacto y el lugar al que se mandan las comunicaciones se encuentra en Zaragoza, sin confirmar ya si éste u otra persona vive o no en ese domicilio de FFF (informe 09/05/2011 y diligencia 24/04/2013); 3) Según lo afirmado por persona no identificada de la Administración del inmueble ("la gestoría"), en el piso investigado no viviría nadie desde hace unos 6 años, pero en contra de tal afirmación una vecina viene a afirmar que el piso "siempre ha estado vacío" (informe 09/05/2011 y diligencia 19/04/2013)".

3) Dichos testimonios son incompatibles con los consumos de energía que se han producido en la vivienda de FFF en la que don AAA ha declarado tener su residencia.

4) Así como la vivienda de FFF pertenece a don AAA, la de Zaragoza es de una sociedad, por lo que "cabe suponer que está destinada al cumplimiento del objeto social de dicha entidad" y el hecho de que las facturas de consumos se giren a nombre de don AAA "trae su causa de tratarse de contratos muy antiguos, formalizados en una época en la que el Sr. AAA era todavía el propietario de ese inmueble, siendo posteriormente adquirido por la sociedad. Ya en la actualización del contrato de energía de 2009 el Sr. AAA no declara esa dirección como la de su vivienda ni tampoco domicilia el pago en una cuenta asociada a ese domicilio, sino al

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

domicilio fiscal de la sociedad propietaria del inmueble, GGG, S.L., en la oficina de la calle HHH de Zaragoza".

5) Si don AAA ocupase la vivienda de Zaragoza, propiedad de una sociedad de la que participa, estaríamos ante una operación vinculada por disfrutar a título particular y hacer uso como vivienda de ese bien de la sociedad, "concepto que debería tener cumplido reflejo, como retribución o renta de la sociedad, tanto en la contabilidad como en las declaraciones tributarias presentadas por esa entidad. No constando, pues, tal vínculo, habrá que presumir también que aunque los consumos se siguen facturando a nombre del administrador/socio de una entidad deben ser imputados a la sociedad, en cuyas cuentas se abonan las facturas, y a su actividad".

6) Las cifras de consumo de energía eléctrica certificadas en relación con la vivienda de Zaragoza son "absolutamente desproporcionadas por exceso", por lo que parece "más probable que los consumos producidos en esa ubicación deriven de actividades distintas a las del uso exclusivo como vivienda, siendo más propios de la utilización como oficina u otro tipo de actividades económicas similares".

7) En cuanto a la ubicación de los intereses económicos de don AAA, la HTN entiende que no se ha acreditado "con el nivel de seguridad jurídicamente exigible" que se encuentren en Zaragoza. Habida cuenta de la avanzada edad de don AAA "no es difícil intuir que los cargos que ocupa en las diversas sociedades de cuyos consejos de administración es miembro ya no comportan ninguna gestión personal de importancia, ni en la toma de decisiones empresariales ni en el manejo y gestión ordinaria de las cuentas bancarias reseñadas".

8) La certificación proporcionada por el Servicio Aragonés de Salud, en respuesta al requerimiento de la AEAT, acredita que don AAA se dio de alta en la tarjeta sanitaria, "probablemente como pensionista, el 1/08/1998 y no el 1/01/2008"; que su domicilio "a la fecha de emisión del certificado, esto es, a 7/05/2013" es el de Zaragoza; y "los médicos que el interesado ha tenido asignados en el centro de salud entre el 30/06/2011 y el 07/05/2013. No constando, pues, que tuviera asignado ningún médico entre el 01/01/2008 y el 30/06/2011 ni tampoco, por ello, que tuviese la asistencia sanitaria pública en ese centro de salud en ese concreto periodo de tiempo".

II. NORMAS APLICABLES

8º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

9º La cuestión de fondo que se suscita en el presente conflicto consiste en resolver la discrepancia que se ha producido entre la AEAT y la HTN con respecto a la domiciliación de don AAA a partir del día 1 de enero de 2008.

El apartado 6 del arto 43 del Convenio Económico establece que "las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio económico". Por lo tanto, esta Junta es competente para resolver el presente conflicto.

9º Versando este conflicto sobre una discrepancia respecto del domicilio de don AAA, conviene comenzar recordando que, a tenor de lo dispuesto por el art. 8 del Convenio, están domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro, entendiéndose, a los efectos del Convenio, que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

10º Nos encontramos, en el presente caso, ante un supuesto en que existe conformidad sobre la normativa aplicable y su interpretación, resolviendo la discrepancia en la apreciación de si concurren o no las circunstancias fácticas que constituyen el presupuesto de hecho del precepto que acabamos de transcribir.

Nuestro examen se ha de centrar, por tanto, en el examen de los elementos probatorios aportados por la AEAT en su escrito de interposición del conflicto, dado que ninguna de las partes ha hecho uso de su derecho en periodo de instrucción y la HTN ha permanecido inactiva durante todo el procedimiento, en el que se ha limitado a formular un escrito de alegaciones finales que, bien examinado, puede ser calificado como el escrito de contestación al de interposición al conflicto que presentó en su momento la AEAT.

11º Como cuestión previa al examen de los documentos de prueba es asimismo oportuno recordar que en el Convenio Económico, tanto la atribución de competencias como la definición de la residencia en del obligado tributario se realiza desde una perspectiva que implica que la competencia del Estado y la residencia en territorio común tienen carácter residual. Dicho de otro modo, el Convenio Económico se limita a regular los presupuestos de hecho de los que se deriva la competencia de la Comunidad Foral de Navarra o que determinan la residencia habitual en Navarra.

Dice literalmente el artículo 9 del Convenio Económico que "corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra". Técnicamente, el Convenio es la norma de cabecera de un ordenamiento tributario derivado, inserto en el ordenamiento tributario originario estatal, que delimita las competencias estatales y forales en los concretos tributos que contempla. Por lo tanto, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Físicas hay que entender que las competencias no atribuidas a Navarra corresponden al Estado. Dado que el único presupuesto de hecho previsto en el Convenio es el determinante de la competencia Navarra, éste debe ser el objeto de prueba.

Dicho de otro modo, respecto de los impuestos contemplados en el Convenio Económico, la competencia es del Estado en todo lo que no exista una atribución expresa de la competencia a la Comunidad Foral de Navarra. De aquí se deduce que, por regla general, cuando el Estado reclama la competencia o el domicilio de un contribuyente, entre los presupuestos de hecho que, en su caso, le corresponda probar no se encuentra la acreditación de cuál sea el lugar concreto de residencia de tal contribuyente dentro del territorio común, sino que le basta con demostrar que no concurren las circunstancias en virtud de las cuales la competencia corresponde a la Comunidad Foral de Navarra o el domicilio se encuentra en Navarra. En consonancia con ello, no corresponde a esta Junta pronunciarse sobre el lugar en que, dentro del territorio común, tiene su residencia habitual el contribuyente porque los conflictos que se produzcan sobre la concreta ubicación del domicilio en territorio común corresponde a la Junta Arbitral regulada por los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas o, en su caso, a la Junta Arbitral del País Vasco.

Todo ello no es obstáculo para que la Administración del Estado se esfuerce en aportar datos sobre el lugar concreto en que se ubica la residencia del contribuyente en territorio común porque, si así lo hace, estaría indirectamente demostrando que la residencia no se encuentra en Navarra que es, a la postre, lo único que interesa para la aplicar la norma del Convenio.

Así pues, carece de valor, a nuestros efectos, el argumento de que la AEAT no ha demostrado que don AAA reside en DDD de Zaragoza, sin perjuicio de que, si se hubiera demostrado este hecho, sería evidente que no residiría en Navarra y que los indicios que se hayan aportado de su posible residencia en la citada vivienda de Zaragoza han de ser considerados a efectos de decidir si es o no residente en FFF.

12° Dado que los elementos de convicción que obran en el expediente son sólo los aportados por la AEAT y que la HTN se ha limitado a rebatir su fuerza probatoria, enfocaremos nuestro análisis en las alegaciones formuladas por la HTN.

1) La primera de ellas es de carácter general y hace referencia al alcance de la presunción de certeza o veracidad que cabe atribuir a las declaraciones que, en cumplimiento de una obligación impuesta por la legalidad vigente, formula el obligado tributario. Aun admitiendo, en los términos que ya hemos expresado en anteriores resoluciones, la existencia de dicha presunción, es necesario precisar que ella no priva a los propios interesados de la posibilidad de rectificación, ni a las Administraciones de la posibilidad de comprobar la veracidad y exactitud de estas declaraciones y autoliquidaciones y, en su caso, también de rectificarlas (Resolución JAN 32/2010). En el presente caso no puede reprocharse a la AEAT haber omitido la necesaria actividad probatoria suficiente para enervar dicha presunción de veracidad, motivo por el cual la alegación de la HTN debe ser rechazada.

2) Es cierto que alguno de los testimonios recogidos en las diligencias instruidas por funcionarios de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra se prestaron por personas que no están debidamente identificadas y que este modo de obtener declaraciones no es el más correcto, pero entendemos que no puede aislarse esta circunstancia del conjunto de hechos consignados en dichas diligencias (nadie respondió a las llamadas efectuadas en la vivienda de EEE de FFF, se indican las viviendas en que se localizaron las personas que prestaron testimonios coincidentes sobre la falta de ocupación en el segundo izquierda y uno de los testimonios es de un empleado de la entidad administradora del inmueble que, aun no identificado personalmente, puede ser objeto de comprobación), los cuales, si se contemplan en su conjunto, merecen credibilidad, al menos como indicios que podrían haber sido contrastados por la HTN. Sin embargo, de las actuaciones desarrolladas por la HTN en dicha vivienda no se desprende lo contrario ya que, como se dice en el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN, "esta Inspección se personó los días 28 de junio, 6 de agosto y 13 de agosto de 2013, en el domicilio declarado por la obligada tributaria EEE con el fin de comprobar la residencia efectiva en dicho domicilio del obligado tributario. En las reiteradas

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

llamadas y diferentes días no contestó nadie al llamar por el interfono al domicilio. Esta inspección comprobó, en conversaciones mantenidas con vecinos del edificio, que la persona por la que se le pregunta no les consta que viva continuamente en el domicilio". La propia Inspección de la HTN incurre en el mismo defecto de no identificar al testigo cuando aporta el único dato que podría alegarse a favor de que la vivienda se encuentra ocupada (sin precisar cuánto tiempo y por quién) consistente en que "una de las personas que atendió a esta Inspección, concretamente la correspondiente a las oficinas sitas en el primero izquierda, manifestó que la plaza de garaje correspondiente al 2º izda la suele ver ocupada por un vehículo marca Mercedes, bastante grande, que le dificulta las maniobras de aparcamiento y que suele oír ruidos provenientes de la vivienda situada encima de las oficinas, es decir de la vivienda declarada como domicilio fiscal por D. AAA ". Se trata, como es fácil de apreciar, de un indicio extremadamente débil para contradecir los aportados por la AEAT.

3) Las contradicciones supuestamente encontradas por la HTN en los testimonios no son tales. La contradicción se encuentra más bien en las interpretaciones que, aferrándose al tenor literal de lo expresado en las diligencias y prescindiendo de su significado en el contexto, le otorga la HTN. No podemos admitir que sea contradictorio, a estos efectos, que una persona diga que en la vivienda nunca ha vivido nadie y otra diga que allí no vive nadie desde hace seis años.

4) Tampoco existe una incompatibilidad absoluta entre los varios y coincidentes testimonios sobre que la vivienda no ha estado ocupada, con el hecho de que se hayan realizado consumos de energía eléctrica que, siendo elevados, no llegan a la media estadística. Es normal que en una vivienda desocupada los consumos de energía sean nulos o mucho más bajos, pero no se puede excluir el consumo de energía superiores a los habituales en una vivienda vacía. En este punto, la afirmación de la HTN puede ser cierta pero carece de suficiente valor probatorio dentro del conjunto de evidencias aportadas por la AEAT y la inactividad de la HTN durante este procedimiento.

5) Tampoco podemos darle el valor pretendido por la HTN al hecho de que don AAA sea el propietario de la vivienda de FFF y que la de Zaragoza pertenezca a una sociedad de inversión, porque está acreditado que esta sociedad se encuentra participada en un 66% por aquél y el resto pertenece a sus dos hijos.

Por otra parte, si bien es cierto que la ocupación de la vivienda podría dar lugar al cómputo de renta en el IRPF de don AAA por tratarse de una operación vinculada, no lo es menos que hasta ahora ha sido la HTN quien ha ejercido la competencia de gestión e inspección de este impuesto y, si procede imputar renta por este concepto a don AAA y no se ha hecho, es porque la HTN no ha ejercido la potestad que ha venido ostentando para rectificar la autoliquidación de este contribuyente.

6) También es cierto que los consumos de energía eléctrica en la vivienda de Zaragoza son elevados pero no hasta el punto de considerarlos "absolutamente desproporcionadas por exceso" ni para concluir que en esa vivienda se esté ejerciendo una actividad económica en lugar de estar ocupada como lugar de residencia del contribuyente, dado que la actividad de gestión inmobiliaria a la que hipotéticamente pudiera estar afecto el inmueble no requiere consumos de energía o agua superiores a los de una vivienda sino todo lo contrario.

Siendo todos estos los indicios más poderosos aportados por la HTN en defensa de su tesis, hemos de concluir afirmando que, examinados en su conjunto y haciendo una valoración conjunta de las pruebas aportadas (incluso de aquellos otros indicios menores contenidos en el escrito de alegaciones de la HTN), esta Junta Arbitral no puede sino llegar a la conclusión de que, desde el día 1 de enero de 2008, la residencia habitual de don AAA no ha estado localizada en Navarra.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL MISMO

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en consecuencia, declara que don AAA (NIF

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

XXX) no tenía ubicado su domicilio fiscal en territorio navarro, retrotrayéndose los efectos de esta declaración hasta el día 1 de enero de 2008.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, el interesado, puede interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, a 23 de junio de 2016.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia nº 1094 de 20 de junio de 2017

SENTENCIA

En Madrid, a 20 de junio de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo registrado con el nº 4890/2016, interpuesto por el Procurador don (...), 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 23 de junio de 2016, que resuelve el conflicto nº 68/2013, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con la determinación del domicilio fiscal de don AAA. Ha intervenido, como demandada, la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. (...).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de 9 de septiembre de 2016, el procurador Don (...), en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de 23 de junio de 2015, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, en que se dispone, en su parte dispositiva, lo siguiente:

"IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL MISMO

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en consecuencia, declara que don AAA NIF (...) no tenía ubicado su domicilio fiscal en territorio navarro, retro trayéndose los efectos de esta declaración hasta el día 1 de enero de 2008".

Se admitió a trámite el recurso por diligencia de ordenación de 10 de octubre de 2016, en que al tiempo se reclamó el expediente administrativo.

SEGUNDO.- Mediante la citada diligencia de ordenación de 10 de octubre de 2016 se tuvo también por personado al Procurador Sr. D. (...), en representación de la Comunidad Foral de Navarra, así como 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.

Mediante escrito de 19 de octubre de 2016, se personó en calidad de recurrido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria - AEAT-, a lo se accedió mediante diligencia de ordenación de 20 de octubre de 2016.

TERCERO.- Por virtud de diligencia de ordenación de 24 de febrero de 2016 se tuvo por recibido el expediente administrativo y, comprobados los emplazamientos requeridos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción, se dio traslado del citado expediente a la

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra para que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda, escrito que fue presentando el 22 de marzo de 2016.

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: *"... 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 23 de junio de 2016, en el conflicto nº 68/2013, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que ha de desestimarse el conflicto planteado por la AEAT y la petición que articulaba, confirmando que es conforme a derecho el domicilio fiscal declarado por AAA, sito en la Calle EEE, de FFF, Navarra, en todo el período examinado, desde su inicio el 1 de enero de 2008..."*.

Por medio de otrosí se fijó la cuantía del recurso como indeterminada.

QUINTO.- Mediante diligencia de ordenación de 7 de diciembre de 2016 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se mandó dar traslado al Abogado del Estado para que, en el plazo de veinte días, la contestase, lo que efectuó el 17 de enero de 2017 mediante escrito en que, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso.

SEXTO.- No solicitado ni recibido el proceso a prueba ni estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a la representación de la actora el plazo de diez días para que formulara escrito de conclusiones sucintas sobre los hechos alegados y motivos jurídicos, lo que llevó a cabo en escrito de 2 de febrero de 2017, en que se ratificó en sus pretensiones, que reproduce.

SÉPTIMO.- Presentadas las conclusiones por la representación procesal de la actora, el 6 de febrero de 2017 se dispuso por diligencia de ordenación otorgar a la parte demandada el plazo de diez días para que formulase las suyas, lo que efectuó el Abogado del Estado en escrito de 28 de febrero de 2017, remitiéndose a lo alegado al respecto en el escrito de contestación a la demanda.

OCTAVO.- Por diligencia de ordenación de 1 de marzo de 2017 se unieron a los autos los escritos de conclusiones, quedando el litigio pendiente de señalamiento para votación y fallo por su turno, que fue luego fijado en providencia de 23 de marzo de 2017 para el día 13 de junio de 2017, en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de impugnación en este proceso el acuerdo adoptado por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra el 23 de junio de 2016, en que se resuelve el conflicto nº 68/2013, promovido por el Director General de la AEAT en relación con la determinación del domicilio de D. AAA, que fue estimado en tal acuerdo, con declaración de que el citado contribuyente no tenía su domicilio fiscal en territorio navarro, con retroacción de los efectos de tal declaración al 1 de enero de 2008.

SEGUNDO.- Vista la naturaleza de la cuestión debatida en el conflicto que la Junta Arbitral dirimió, 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:

"[...] I. ANTECEDENTES

1º El 21 de octubre de 2013 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promovió ante esta Junta Arbitral un conflicto positivo de competencias, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio) para resolver la discrepancia suscitada sobre el cambio de domicilio fiscal de don AAA.

2º La AEAT manifiesta y acredita con la documentación correspondiente que el día 19 de junio de 2013, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra remitió a la Directora Gerente de la HTN escrito de la misma fecha en el que se recogía la propuesta de modificación del domicilio fiscal del obligado tributario don AAA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio.

En dicha propuesta, la AEAT entiende que el domicilio del obligado tributario se encuentra en DDD de Zaragoza, en lugar de en la dirección EEE, de FFF (Navarra), y que el momento al que deben retrotraerse los efectos temporales del cambio de domicilio es el 01/01/2008.

Se adjunta asimismo al escrito de interposición del conflicto la Resolución 721/2013, de 2 de octubre, de la Directora Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN), por la que se rechaza la propuesta de cambio de domicilio fiscal de don AAA. Esta resolución se apoya en un informe del Servicio de Inspección Tributaria del citado organismo autónomo.

También se acredita por la AEAT haber comunicado la interposición del conflicto a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, órgano que asume las competencias de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales y en el Real Decreto 2561/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

3º En el escrito de interposición del conflicto, la AEAT solicita que se declare por la Junta Arbitral que el domicilio de don AAA se encuentra realmente en DDD de Zaragoza, y no en el declarado de calle EEE de FFF (Navarra).

Para apoyar su pretensión, la AEAT ha realizado una serie de actuaciones que seguidamente se resumen:

1.- De la consulta a las bases de datos disponibles por la AEAT se han obtenido, entre otras informaciones:

a) Que el domicilio situado en EEE de FFF (Navarra) es declarado asimismo como domicilio fiscal de la hija del obligado CCC, de su nuera doña (...), así como la comunidad de bienes (...). También era el domicilio fiscal declarado por BBB, hijo del obligado, si bien la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su resolución de 22/02/2013 declaró que, con efectos desde 1 de enero de 2006, don BBB no debía entenderse domiciliado fiscalmente en Navarra (conflicto 43/2011).

b) Que la vivienda donde se sitúa el domicilio de FFF pertenece, en propiedad, a don AAA, quien figura inscrito con ese domicilio en el padrón del municipio de FFF.

c) Que en la Base de Datos de la Tesorería General de la Seguridad Social consta, tanto como domicilio de residencia como de notificación, el situado en DDD, de Zaragoza. Esta vivienda es propiedad desde el 18/12/1998 de la entidad GGG, S.L. (NIF: XXX). Dicha sociedad, con domicilio en la calle HHH, de Zaragoza, está participada por el obligado en un 66,36%, por su hijo BBB en un 16,825% y por su hija CCC en un 16,82%.

2.- El día 9 de mayo de 2011 se personaron dos actuarios en el domicilio declarado en FFF y resultó que nadie contestó a la llamada en la vivienda del piso segundo izquierda. Tampoco contestaron en la vivienda de la mano derecha del piso segundo. Una persona no identificada del piso tercero izquierda manifestó que en el segundo izquierda no vivía nadie y en el buzón correspondiente a ese piso no figuraba ningún nombre.

3.- Ese mismo día se personaron los actuarios en la sede de la empresa JJJ, administradora de la comunidad de propietarios de EEE de FFF, y empleados de la entidad, no identificados, manifestaron "que en el piso 2º izda. no vive nadie desde hace más de seis años, y que la persona que paga los gastos de comunidad es AAA. El número de teléfono de contacto que JJJ dispone del obligado es el 976 XXX XXX, de Zaragoza".

4.- El día 19 de abril de 2013 se personó en el citado domicilio de FFF (Navarra) un agente tributario quien constató que en el buzón correspondiente al mismo no figuraba ninguna

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

identificación y no contestaba nadie a las llamadas realizadas. Asimismo, se recogieron las siguientes manifestaciones de los vecinos del inmueble:

- "1º izda, donde existe una asesoría: los vecinos del 2º izda. viven en Zaragoza. Ni el señor AAA, ni su hija CCC viven en FFF, a donde vienen en muy pocas ocasiones. La asesoría lleva en el edificio desde los años noventa y en todo ese tiempo el piso ha permanecido vacío.
- 4º izda: el 2º izda siempre ha estado vacío, puesto que la familia vive en Zaragoza. La familia (...) nunca ha vivido allí, aunque van en alguna ocasión.
- 1º dcha., donde existe una inmobiliaria: tanto AAA como su hija, CCC no viven aquí sino en Zaragoza. Vienen de vez en cuando y alguien debe recoger la correspondencia."

5.- El día 24 de abril de 2013 se visitó de nuevo a la administradora de fincas JJJ, quedando confirmado que los recibos se giran a nombre de don AAA, y que su número de teléfono de contacto continúa siendo el 976 XXX XXX, de Zaragoza. Manifiestan que la dirección a la que envían las comunicaciones es calle HHH de Zaragoza. Esta dirección se corresponde con el domicilio fiscal y social de GGG, S.L.

6.- Mediante requerimientos dirigidos por la AEAT a las empresas suministradoras de energía eléctrica yagua a la vivienda de FFF se ha sabido que el titular del contrato de electricidad es don BBB, hijo de don AAA, y que los consumos de los años 2008 a 2012 han sido, respectivamente, de 2.408 Kwh, 2.329 Kwh, 2.853 Kwh, 823 Kwh y 1.089 Kwh. De acuerdo con los datos publicados por el Banco Público de Indicadores Ambientales del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, el consumo de energía de cada hogar en relación con los usos eléctricos (sin tener en cuenta los usos térmicos) fue de 3.760, 3.623 Y 3.663 Kwh en los años 2008, 2009 y 2010, respectivamente.

En cuanto al consumo de agua, la casa no dispone de contadores individuales por vivienda.

7.- Se han obtenido también otros antecedentes relativos a rendimientos de trabajo obtenidos por don AAA derivados principalmente de su condición de administrador de una sociedad familiar con domicilio en Zaragoza; es administrador o consejero de cuatro sociedades, tres de ellas con domicilio en Zaragoza y la cuarta en FFF; es representante de una sociedad domiciliada en (...) (Zaragoza); figura como autorizado en cuentas bancarias de doce sociedades domiciliadas en Zaragoza y de una sociedad y una comunidad de bienes domiciliadas en FFF; es titular de 13 cuentas bancarias en sucursales de Aragón (diez de ellas en Zaragoza), siendo varios los domicilios que constan en dichas sucursales para envío de correspondencia; figura como autorizado en 65 cuentas bancarias, de las cuales 52 están en Zaragoza, 11 en Navarra, 1 en Huesca y 1 en Alicante; realiza todos los años una donación de 144 euros a la Parroquia de (...), situada en (...) de Zaragoza, a escasa distancia de DDD de la misma ciudad.

8.- El día 2 de noviembre de 2012, un agente tributaria visitó la vivienda de DDD de Zaragoza, propiedad de GGG, S.L. (sociedad familiar administrada y participada por don AAA y sus dos hijos). En el buzón figuran los nombre de GGG, S.L. y (...). El conserje de la finca, don (...), empleado en la casa desde agosto de 2008, manifestó al actuario que desde que él es conserje, don AAA vive de manera habitual en el 5º-A.

9.- Los consumos de energía eléctrica en la vivienda de Zaragoza han sido 8.416 Kwh, 7.847 Kwh y 8.367 Kwh en los años 2010, 2011 y 2012. El agua consumida entre 2008 y 2012 ha sido 283, 170,184, 173 y 179 metros cúbicos respectivamente. El consumo medio por habitante y año, según estadísticas del INE, es de 54,75 metros cúbicos.

10.- En fin, el Servicio Aragonés de Salud, en respuesta al requerimiento de información realizado por la AEAT, aporta certificación de la fecha de alta en el Servicio de Salud de Aragón de don AAA (el 01/01/2008) e informa que el domicilio comunicado por el obligado tributario es DDD, de Zaragoza, y que el Centro de Salud asignado es el situado en la calle (...) de Zaragoza, muy próximo a la dirección del domicilio que la AEAT dice ser el de don AAA.

Tras exponer los fundamentos jurídicos que consideró oportunos, la AEAT concluyó su escrito de interposición del conflicto solicitando que la Junta Arbitral declare que el domicilio de don AAA se encuentra en DDD de Zaragoza desde el 01/01/2008.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

4° El día 5 de mayo de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución en la que tuvo por planteado el conflicto y ordenó notificarlo a la Hacienda Tributaria de Navarra, a la que emplazó por un mes para efectuar alegaciones y aportar la documentación que estimase oportuna.

5° Concluido el plazo de alegaciones sin haber recibido ninguna de la Hacienda Tributaria de Navarra, el Presidente de la Junta Arbitral, en resolución de 22 de septiembre de 2014, declaró abierto el periodo de instrucción durante un periodo máximo de dos meses, designó como ponente a don (...), y emplazó a las partes para aportar los medios de prueba convenientes a su derecho.

6° El día 22 de octubre de 2014 se personó en el expediente, en calidad de interesado, don AAA, a quien se hizo entrega de copia del expediente.

7° El día 23 de abril de 2015, el Presidente de la Junta Arbitral puso de manifiesto el expediente a las partes y al interesado en el procedimiento, concediéndoles un plazo de quinde días hábiles para formular alegaciones.

8° En el periodo de alegaciones finales formuló las suyas la Hacienda Tributaria de Navarra mediante escrito fechado el 26 de mayo de 2015, en el que mantiene su oposición al cambio de domicilio solicitado por la AEAT, ratificando las conclusiones recogidas en el informe emitido por el Servicio de Inspección Tributaria de HTN el día 2 de octubre de 2013.

En el escrito de alegaciones se afirma que la oposición se ha articulado por la HTN partiendo de las declaraciones tributarias del interesado, que comportan una presunción legal de certeza a tenor del artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, la cual abarca la del propio domicilio en ellas declarado.

La HTN considera que no está "suficientemente acreditado por parte de la AEAT que la residencia habitual del Sr. AAA se encontrase en Zaragoza, porque los datos y actuaciones recogidos en esos informes no han acreditado en forma suficiente, y de modo individualizado para cada uno de los ejercicios reclamados, la residencia efectiva por parte del obligado tributario en el domicilio de DDD de Zaragoza, ni en ningún otro de esa ciudad. Es significativo, a este respecto, que tan sólo se haya llevado a cabo una única actuación de verificación material por parte de la Inspección estatal cerca de ese domicilio, y a finales del año 2012, y que el agente tributario se limitase a recoger manifestaciones del conserje del inmueble sin efectuar ninguna ulterior comprobación material que ratificase la realidad de tales manifestaciones, lo que pone en duda la suficiencia probatoria de esa actuación".

Asimismo afirma la AEAT que se han incumplido "las mínimas formalidades exigibles cuando recaban manifestaciones de vecinos o de otros terceros, por lo que se trata de actuaciones que no pueden servir de prueba de cargo al no ir acompañadas de firma alguna de los declarantes, ni permitir, por ello, contrastar el grado de adecuación a la realidad entre lo supuestamente declarado y lo que el agente tributario decide que es conveniente reflejar en el documento.

La Hacienda Tributaria de Navarra trata de valorar y rebatir, en su escrito, las pruebas aportadas por la AEAT y, a tal efecto, efectúa las apreciaciones que resumimos a continuación:

1) Las personas que intervienen aportando testimonios en las diligencias instruidas por la Delegación Especial de la AEAT en Navarra no están identificadas, por lo que se trata de actuaciones que "no pueden servir de prueba de cargo al no ir acompañadas de firma alguna de los declarantes, ni permitir, por ello, contrastar el grado de adecuación a la realidad entre lo supuestamente declarado y lo que el agente tributario decide que es conveniente reflejar en el documento".

2) Las declaraciones recogidas de testigos son contradictorias y, para demostrarlo, aporta los dos ejemplos siguientes: "1) en unos casos, el mismo interrogado dice ignorar quién vive en el piso investigado y en otras señala que el obligado tributario no vive ahí aunque acude de vez en cuando (informe 09/05/2011 y diligencia 19/04/2013); 2) la empresa que gestiona la administración del inmueble "confirma", aunque sin explicar en qué datos se apoya, que en el piso no vive nadie desde hace más de 6 años y en una posterior diligencia se limita a señalar como únicos datos conocidos que el propietario del piso es el obligado tributario y que el teléfono de contacto y el lugar al que se mandan las comunicaciones se encuentra en Zaragoza, sin confirmar ya si éste u otra persona vive o no en ese domicilio de FFF (informe 09/05/2011 y diligencia 24/04/2013); 3) Según lo afirmado por persona no identificada de la Administración del inmueble ("la gestoría"), en el piso investigado no viviría nadie desde hace unos 6 años, pero en

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

contra de tal afirmación una vecina viene a afirmar que el piso "siempre ha estado vacío" (informe 09/05/2011 y diligencia 19/04/2013)".

3) Dichos testimonios son incompatibles con los consumos de energía que se han producido en la vivienda de FFF en la que don AAA ha declarado tener su residencia.

4) Así como la vivienda de FFF pertenece a don AAA, la de Zaragoza es de una sociedad, por lo que "cabe suponer que está destinada al cumplimiento del objeto social de dicha entidad" y el hecho de que las facturas de consumos se giren a nombre de don AAA "trae su causa de tratarse de contratos muy antiguos, formalizados en una época en la que el Sr. AAA era todavía el propietario de ese inmueble, siendo posteriormente adquirido por la sociedad. Ya en la actualización del contrato de energía de 2009 el Sr. AAA no declara esa dirección como la de su vivienda ni tampoco domicilia el pago en una cuenta asociada a ese domicilio, sino al domicilio fiscal de la sociedad propietaria del inmueble, GGG, S.L., en la oficina de la calle HHH de Zaragoza".

5) Si don AAA ocupase la vivienda de Zaragoza, propiedad de una sociedad de la que participa, estaríamos ante una operación vinculada por disfrutar a título particular y hacer uso como vivienda de ese bien de la sociedad, "concepto que debería tener cumplido reflejo, como retribución o renta de la sociedad, tanto en la contabilidad como en las declaraciones tributarias presentadas por esa entidad. No constando, pues, tal vínculo, habrá que presumir también que aunque los consumos se siguen facturando a nombre del administrador/socio de una entidad deben ser imputados a la sociedad, en cuyas cuentas se abonan las facturas, y a su actividad".

6) Las cifras de consumo de energía eléctrica certificadas en relación con la vivienda de Zaragoza son "absolutamente desproporcionadas por exceso", por lo que parece "más probable que los consumos producidos en esa ubicación deriven de actividades distintas a las del uso exclusivo como vivienda, siendo más propios de la utilización como oficina u otro tipo de actividades económicas similares".

7) En cuanto a la ubicación de los intereses económicos de don AAA, la HTN entiende que no se ha acreditado "con el nivel de seguridad jurídicamente exigible" que se encuentren en Zaragoza. Habida cuenta de la avanzada edad de don AAA "no es difícil intuir que los cargos que ocupa en las diversas sociedades de cuyos consejos de administración es miembro ya no comportan ninguna gestión personal de importancia, ni en la toma de decisiones empresariales ni en el manejo y gestión ordinaria de las cuentas bancarias reseñadas".

8) La certificación proporcionada por el Servicio Aragonés de Salud, en respuesta al requerimiento de la AEAT, acredita que don AAA se dio de alta en la tarjeta sanitaria, "probablemente como pensionista, el 1/08/1998 y no el 1/01/2008"; que su domicilio "a la fecha de emisión del certificado, esto es, a 7/05/2013" es el de Zaragoza; y "los médicos que el interesado ha tenido asignados en el centro de salud entre el 30/06/2011 y el 07/05/2013. No constando, pues, que tuviera asignado ningún médico entre el 01/01/2008 y el 30/06/2011 ni tampoco, por ello, que tuviese la asistencia sanitaria pública en ese centro de salud en ese concreto periodo de tiempo"...

... FUNDAMENTOS JURÍDICOS...

...9º La cuestión de fondo que se suscita en el presente conflicto consiste en resolver la discrepancia que se ha producido entre la AEAT y la HTN con respecto a la domiciliación de don AAA a partir del día 1 de enero de 2008.

El apartado 6 del arto 43 del Convenio Económico establece que "las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio económico". Por lo tanto, esta Junta es competente para resolver el presente conflicto.

9º Versando este conflicto sobre una discrepancia respecto del domicilio de don AAA, conviene comenzar recordando que, a tenor de lo dispuesto por el art. 8 del Convenio, están domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro, entendiéndose, a los efectos del Convenio, que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

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

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

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

b) *Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual.

2ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

10° Nos encontramos, en el presente caso, ante un supuesto en que existe conformidad sobre la normativa aplicable y su interpretación, resolviendo la discrepancia en la apreciación de si concurren o no las circunstancias fácticas que constituyen el presupuesto de hecho del precepto que acabamos de transcribir.

Nuestro examen se ha de centrar, por tanto, en el examen de los elementos probatorios aportados por la AEAT en su escrito de interposición del conflicto, dado que ninguna de las partes ha hecho uso de su derecho en periodo de instrucción y la HTN ha permanecido inactiva durante todo el procedimiento, en el que se ha limitado a formular un escrito de alegaciones finales que, bien examinado, puede ser calificado como el escrito de contestación al de interposición al conflicto que presentó en su momento la AEAT.

11° Como cuestión previa al examen de los documentos de prueba es asimismo oportuno recordar que en el Convenio Económico, tanto la atribución de competencias como la definición de la residencia en del obligado tributario se realiza desde una perspectiva que implica que la competencia del Estado y la residencia en territorio común tienen carácter residual. Dicho de otro modo, el Convenio Económico se limita a regular los presupuestos de hecho de los que se deriva la competencia de la Comunidad Foral de Navarra o que determinan la residencia habitual en Navarra.

Dice literalmente el artículo 9 del Convenio Económico que "corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra". Técnicamente, el Convenio es la norma de cabecera de un ordenamiento tributario derivado, inserto en el ordenamiento tributario originario estatal, que delimita las competencias estatales y forales en los concretos tributos que contempla. Por lo tanto, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hay que entender que las competencias no atribuidas a Navarra corresponden al Estado. Dado que el único presupuesto de hecho previsto en el Convenio es el determinante de la competencia Navarra, éste debe ser el objeto de prueba.

Dicho de otro modo, respecto de los impuestos contemplados en el Convenio Económico, la competencia es del Estado en todo lo que no exista una atribución expresa de la competencia a la Comunidad Foral de Navarra. De aquí se deduce que, por regla general, cuando el Estado reclama la competencia o el domicilio de un contribuyente, entre los presupuestos de hecho que, en su caso, le corresponda probar no se encuentra la acreditación de cuál sea el lugar concreto de residencia de tal contribuyente dentro del territorio común, sino que le basta con demostrar que no concurren las circunstancias en virtud de las cuales la competencia corresponde a la Comunidad Foral de Navarra o el domicilio se encuentra en Navarra. En consonancia con ello, no corresponde a esta Junta pronunciarse sobre el lugar en que, dentro del territorio común, tiene su residencia habitual el contribuyente porque los conflictos que se produzcan sobre la concreta ubicación del domicilio en territorio común corresponde a la Junta Arbitral regulada por los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas o, en su caso, a la Junta Arbitral del País Vasco.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

Todo ello no es obstáculo para que la Administración del Estado se esfuere en aportar datos sobre el lugar concreto en que se ubica la residencia del contribuyente en territorio común porque, si así lo hace, estaría indirectamente demostrando que la residencia no se encuentra en Navarra que es, a la postre, lo único que interesa para la aplicar la norma del Convenio.

Así pues, carece de valor, a nuestros efectos, el argumento de que la AEAT no ha demostrado que don AAA reside en DDD de Zaragoza, sin perjuicio de que, si se hubiera demostrado este hecho, sería evidente que no residiría en Navarra y que los indicios que se hayan aportado de su posible residencia en la citada vivienda de Zaragoza han de ser considerados a efectos de decidir si es o no residente en FFF.

12° Dado que los elementos de convicción que obran en el expediente son sólo los aportados por la AEAT y que la HTN se ha limitado a rebatir su fuerza probatoria, enfocaremos nuestro análisis en las alegaciones formuladas por la HTN.

1) La primera de ellas es de carácter general y hace referencia al alcance de la presunción de certeza o veracidad que cabe atribuir a las declaraciones que, en cumplimiento de una obligación impuesta por la legalidad vigente, formula el obligado tributario. Aun admitiendo, en los términos que ya hemos expresado en anteriores resoluciones, la existencia de dicha presunción, es necesario precisar que ella no priva a los propios interesados de la posibilidad de rectificación, ni a las Administraciones de la posibilidad de comprobar la veracidad y exactitud de estas declaraciones y autoliquidaciones y, en su caso, también de rectificarlas (Resolución JAN 32/2010). En el presente caso no puede reprocharse a la AEAT haber omitido la necesaria actividad probatoria suficiente para enervar dicha presunción de veracidad, motivo por el cual la alegación de la HTN debe ser rechazada.

2) Es cierto que alguno de los testimonios recogidos en las diligencias instruidas por funcionarios de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra se prestaron por personas que no están debidamente identificadas y que este modo de obtener declaraciones no es el más correcto, pero entendemos que no puede aislarse esta circunstancia del conjunto de hechos consignados en dichas diligencias (nadie respondió a las llamadas efectuadas en la vivienda de EEE de FFF, se indican las viviendas en que se localizaron las personas que prestaron testimonios coincidentes sobre la falta de ocupación en el segundo izquierda y uno de los testimonios es de un empleado de la entidad administradora del inmueble que, aun no identificado personalmente, puede ser objeto de comprobación), los cuales, si se contemplan en su conjunto, merecen credibilidad, al menos como indicios que podrían haber sido contrastados por la HTN. Sin embargo, de las actuaciones desarrolladas por la HTN en dicha vivienda no se desprende lo contrario ya que, como se dice en el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN, "esta Inspección se personó los días 28 de junio, 6 de agosto y 13 de agosto de 2013, en el domicilio declarado por la obligada tributaria EEE con el fin de comprobar la residencia efectiva en dicho domicilio del obligado tributario. En las reiteradas llamadas y diferentes días no contestó nadie al llamar por el interfono al domicilio. Esta inspección comprobó, en conversaciones mantenidas con vecinos del edificio, que la persona por la que se le pregunta no les consta que viva continuamente en el domicilio". La propia Inspección de la HTN incurre en el mismo defecto de no identificar al testigo cuando aporta el único dato que podría alegarse a favor de que la vivienda se encuentra ocupada (sin precisar cuánto tiempo y por quién) consistente en que "una de las personas que atendió a esta Inspección, concretamente la correspondiente a las oficinas sitas en el primero izquierda, manifestó que la plaza de garaje correspondiente al 2º izda la suele ver ocupada por un vehículo marca Mercedes, bastante grande, que le dificulta las maniobras de aparcamiento y que suele oír ruidos provenientes de la vivienda situada encima de las oficinas, es decir de la vivienda declarada como domicilio fiscal por D. AAA ". Se trata, como es fácil de apreciar, de un indicio extremadamente débil para contradecir los aportados por la AEAT.

3) Las contradicciones supuestamente encontradas por la HTN en los testimonios no son tales. La contradicción se encuentra más bien en las interpretaciones que, aferrándose al tenor literal de lo expresado en las diligencias y prescindiendo de su significado en el contexto, le otorga la HTN. No podemos admitir que sea contradictorio, a estos efectos, que una persona diga que en la vivienda nunca ha vivido nadie y otra diga que allí no vive nadie desde hace seis años.

4) Tampoco existe una incompatibilidad absoluta entre los varios y coincidentes testimonios sobre que la vivienda no ha estado ocupada, con el hecho de que se hayan realizado consumos de energía eléctrica que, siendo elevados, no llegan a la media estadística. Es normal que en una vivienda desocupada los consumos de energía sean nulos o mucho más bajos, pero no se puede excluir el consumo de energía superiores a los habituales en una vivienda vacía. En este punto, la afirmación de la HTN puede ser cierta pero carece de suficiente valor probatorio dentro

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

del conjunto de evidencias aportadas por la AEAT y la inactividad de la HTN durante este procedimiento.

5) Tampoco podemos darle el valor pretendido por la HTN al hecho de que don AAA sea el propietario de la vivienda de FFF y que la de Zaragoza pertenezca a una sociedad de inversión, porque está acreditado que esta sociedad se encuentra participada en un 66% por aquél y el resto pertenece a sus dos hijos.

Por otra parte, si bien es cierto que la ocupación de la vivienda podría dar lugar al cómputo de renta en el IRPF de don AAA por tratarse de una operación vinculada, no lo es menos que hasta ahora ha sido la HTN quien ha ejercido la competencia de gestión e inspección de este impuesto y, si procede imputar renta por este concepto a don AAA y no se ha hecho, es porque la HTN no ha ejercido la potestad que ha venido ostentando para rectificar la autoliquidación de este contribuyente.

6) También es cierto que los consumos de energía eléctrica en la vivienda de Zaragoza son elevados pero no hasta el punto de considerarlos "absolutamente desproporcionadas por exceso" ni para concluir que en esa vivienda se esté ejerciendo una actividad económica en lugar de estar ocupada como lugar de residencia del contribuyente, dado que la actividad de gestión inmobiliaria a la que hipotéticamente pudiera estar afecto el inmueble no requiere consumos de energía o agua superiores a los de una vivienda sino todo lo contrario.

Siendo todos estos los indicios más poderosos aportados por la HTN en defensa de su tesis, hemos de concluir afirmando que, examinados en su conjunto y haciendo una valoración conjunta de las pruebas aportadas (incluso de aquellos otros indicios menores contenidos en el escrito de alegaciones de la HTN), esta Junta Arbitral no puede sino llegar a la conclusión de que, desde el día 1 de enero de 2008, la residencia habitual de don AAA no ha estado localizada en Navarra [...].

Tales razonamientos jurídicos conducen al acuerdo que más arriba hemos reproducido, en que se estima la pretensión deducida en el conflicto planteado por la AEAT y, en su virtud, se declara que el Sr. AAA no tenía su domicilio fiscal en Navarra desde el 1 de enero de 2008, sin formular declaración alguna respecto de lo pedido por dicha Administración de que tal domicilio radicaba en Zaragoza.

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. AAA, 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. AAA 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

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

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. AAA, 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 FFF (Navarra) del Sr. AAA- 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

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

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. AAA radicase en FFF, 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. AAA en el domicilio señalado en FFF; 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 JJJ, administradora de la comunidad de propietarios de EEE de FFF, que manifestaron "*que en el piso 2º izda no vive nadie desde hace más de seis años y que la persona que paga los gastos de comunidad es AAA. El número de teléfono de contacto que JJJ dispone del obligado es el 976 XXX XXX, 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 FFF 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

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

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 FFF (Navarra) que es propiedad del Sr. AAA, 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. AAA 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 FFF sea precisamente propiedad de quien -el obligado tributario- declara justamente que esa vivienda es su domicilio"*.

SEXTO.- Sobre la aplicación del criterio o regla del principal centro de intereses, basado en la obtención de los ingresos que señala el artículo 8.2.2ª de la Ley del Convenio Económico, según el cual *"...se entenderá que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas: ...2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario"*, cabe decir en contra de lo afirmado en la demanda que la Junta Arbitral no ha determinado el domicilio fiscal en virtud de este criterio subsidiario del lugar donde radican los intereses económicos del contribuyente sobre cuya residencia se polemiza, pues las afirmaciones que se contienen al respecto no se efectúan para centrar en esos intereses el lugar del domicilio -esto es, para aplicar tal regla supletoria en sustitución de la que atiende, en el apartado 1º, a la permanencia en territorio navarro del mayor número de días del periodo impositivo -reforzada con la presunción en favor del lugar en que radique su vivienda habitual-, sino para complementar, en el mismo sentido, lo que previamente se ha razonado para concluir que la residencia habitual no se encuentra en FFF.

SÉPTIMO.- Sobre la declaración de la Junta Arbitral conforme a la cual no le corresponde decidir cuál sea el domicilio del Sr. AAA en territorio común, aun cuando la argumentación que contiene el punto 11º del acuerdo parezca apartarse del propio criterio precedente de dicho órgano colegiado, plasmado en acuerdos que este Tribunal Supremo ha tenido la oportunidad de examinar, es bastante con señalar que, en este caso, el efecto de tal autolimitación, correcta o no, deviene irrelevante para la resolución del litigio, pues únicamente a la AEAT podría afectar, en su pretensión manifestada en el planteamiento del conflicto, el hecho de que la Junta decisora se hubiera abstenido de declarar de forma positiva que la residencia del Sr. AAA radicaba en el domicilio de Zaragoza, en la medida en que podría entenderse insatisfecha parte de su pretensión formalmente ejercitada, aunque la estimación del conflicto haya sido total y no meramente parcial.

Decimos que es irrelevante porque, en cualquier caso, la prueba del hecho negativo -la residencia y, con ella, el domicilio fiscal en FFF, que la resolución aquí impugnada niega- se puede construir mediante la acreditación positiva de un hecho incompatible con aquél -la residencia en Zaragoza- o Aquí debe detenerse nuestra valoración acerca del razonamiento de la Junta Arbitral, pues la AEAT que podría verse, al menos potencialmente, perjudicada con tal decisión, ha consentido la resolución, ocupando en este proceso la posición demandada, mientras que para la HTN también es irrelevante dónde radicase, dentro del territorio común, el domicilio del Sr. AAA, una vez establecido que no lo era en FFF.

Ahora bien, conviene aclarar que en el seno de este proceso la HTN ha podido plantear la prueba que hubiera tenido por conveniente, sin limitación material alguna, y no sólo la directamente encaminada a acreditar de forma positiva que el domicilio del contribuyente debía determinarse, en función de la residencia habitual, en FFF, sino también la dirigida a desmentir o refutar los indicios desfavorables o adversos para que tal hecho determinante prevaleciera. Las afirmaciones que contiene la demanda, en diversos pasajes, acerca de que los datos e indicios que se establecen en relación con la vivienda de Zaragoza no pueden ser revisados o sometidos a discusión en este proceso no son admisibles en modo alguno, pues lo relevante es

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 23 de junio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 68/2013

que, como decimos, la Administración aclara no ha promovido actividad probatoria de clase alguna, ni en un sentido ni en otro, dirigida a probar el hecho constitutivo de su derecho, en tanto resulta habilitante para el ejercicio de las potestades tributarias que reclama.

OCTAVO.- Finalmente, sobre la fecha a que decide retrotraer la resolución del conflicto la prueba de la residencia habitual del Sr. AAA, debemos afirmar lo mismo que en relación con los elementos probatorios ya examinados, dada la absoluta falta de prueba ofrecida por la HTN recurrente, también en cuanto al momento al que debe referirse la acreditación de la residencia. La invocación, por tanto, en el escrito de demanda, de la sentencia de este Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014 (recurso contencioso-administrativo nº 269/2013), en el particular en que se indica en ella que

“La determinación de la residencia habitual de las personas físicas ha de hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos ...” no puede desvincularse del contexto propio del asunto en que se dictó, pues probado por la Junta Arbitral y no desmentido por la Administración recurrente que el Sr. AAA no vive en Navarra desde, al menos, la fecha que se indica, no es precisa prueba individual, autónoma y detallada sobre las circunstancias y pormenores de la residencia en cada uno de los periodos intermedios, año a año, desde esa fecha inicial, porque en este caso no se han utilizado pruebas relativas a un solo ejercicio y se ha hecho una traslación por inferencia a los demás, sino que se ha practicado una prueba conjunta, negativa de la residencia, que comprende todo el periodo examinado.

NOVENO.- Conforme dispone el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas a la Comunidad Foral de Navarra. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros. Para la fijación de dicha cantidad se tienen en cuenta los criterios seguidos habitualmente por esta Sala en razón de las circunstancias del asunto y de la dificultad que comporta, así como de la actividad desplegada por la Administración recurrida en su oposición a las pretensiones de la demanda

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 4890/2016, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don (...), en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, contra el acuerdo de 23 de junio de 2015, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, por el que se resuelve el conflicto nº 68/2013, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con la determinación del domicilio fiscal de don AAA, condenando a la Administración recurrente al pago de las costas procesales devengadas en este proceso, en los términos y hasta el límite cuantitativo establecido en el último fundamento jurídico. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don (...), estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

RESOLUCIÓN DE 17 DE DICIEMBRE DE 2015. CONFLICTO 65/2013**Conflicto:** 65/2013**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente**Fecha de la resolución:** 17 de diciembre de 2015**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL****I. ANTECEDENTES**

1º El día 16/09/2013 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito del Director General de la AEAT en el que se solicitó tener por promovido conflicto frente a la HTN, a fin de que se declare que doña AAA tenía ubicado su domicilio fiscal en la calle BBB de Pozuelo de Alarcón (Madrid) desde el 1 de enero de 2008 hasta 30 de junio de 2009.

Con el escrito de planteamiento del conflicto se presentó la propuesta de cambio de domicilio dirigida a la HTN el 20 de junio de 2013, un informe de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, varias diligencias y requerimientos de información formalizados por funcionarios de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, un informe de Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Navarra, dos diligencias extendidas en CCC de Pamplona, facturas y justificantes de suministros en Pamplona y en Madrid, facturas de la Residencia (...) de Madrid.

También se adjuntó al escrito de planteamiento del conflicto la resolución de la HTN, de 26 de agosto de 2013, en la que se aceptaba parcialmente la propuesta de cambio de domicilio, rechazándola para las fechas anteriores a 1 de julio de 2009 por falta de prueba; y el informe de la HTN en el que se basa dicha resolución.

El día 6 de septiembre de 2013, la decisión de plantear el conflicto fue comunicada a la Secretaría General de Relaciones Tributarias con las Haciendas Territoriales.

2º En el escrito de planteamiento de este conflicto, el Director General de la AEAT afirma que, desde 1 de enero de 2008, el domicilio fiscal de doña AAA no se encuentra en el lugar declarado como tal CCC (Pamplona) sino en Madrid. Antes del 1 de enero de 2008, el domicilio que consta a la AEAT estaba situado en calle EEE de Pozuelo de Alarcón (Madrid).

Según la AEAT, doña AAA tiene su residencia habitual, desde el 30 de junio de 2009, en una residencia de la tercera edad, calle DDD de Alcalá de Henares.

Dado que el conflicto sobre el domicilio ha quedado reducido, tras la resolución de la HTN de 26 de agosto de 2013, al periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 30 de junio de 2009, limitaremos nuestro resumen de alegaciones y pruebas a las que se refieren a este lapso de tiempo, prescindiendo de la referencia a otras que en este momento resultan ajenas al objeto de este procedimiento.

Dice la AEAT que la mayoría de las cuentas bancarias de que es titular doña AAA se encuentran abiertas en sucursales de la provincia de Madrid y domiciliadas en calle FFF de Alcalá de Henares, domicilio de la sociedad GGG, S.L., de las que son socios y administradores dos de los hijos de la señora AAA.

En la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, doña AAA figura como empleadora y titular de dos cuentas de cotización con domicilio de la actividad en calle HHH de Madrid y calle FFF de Alcalá de Henares respectivamente. En esta última cuenta figura como trabajador, desde 1 de enero de 2002 hasta 31 de marzo de 2010, don (...).

En diligencia fechada el 6 de junio de 2012 consta que un agente tributario se personó en el domicilio declarado por doña AAA hasta el 2 de febrero de 1998 (calle EEE de Pozuelo de Alarcón) y en la que ahora tiene su domicilio la Fundación (...). La directora de la fundación manifestó que hasta hace nueve años (es decir, hasta 2003) ese era el domicilio de doña AAA, que donó el inmueble a la fundación, dejando de residir en ese lugar.

En otra diligencia, extendida el 29 de mayo de 2012 en la calle HHH de Madrid, el conserje manifestó que doña AAA es propietaria de varias viviendas y un local comercial en ese inmueble, pero desconoce su domicilio.

Otra diligencia instruida el 29 de mayo de 2012 en calle FFF de Alcalá de Henares contiene la declaración del conserje del inmueble de que el edificio es propiedad de GGG, S.L., de la que son socios dos hijos de la señora AAA.

Los resultados más relevantes de los requerimientos de información cursados por la Delegación Especial de la AEAT de Madrid son los siguientes: 1) (...), S.L. facturó a la interesada, el 12 de julio de 2008, obras de impermeabilización de la piscina de calle BBB de Pozuelo de Alarcón) También se le facturaron en la calle HHH suministros y mantenimiento eléctrico (año 2008) y servicios de climatización (año 2009). 3) En 2008 y 2009 se le suministró gasóleo en III de Alcalá de Henares. 4) En facturas de 2008 y 2009 por adquisición de un tractor y por trabajos agrícolas, respectivamente, consta como domicilio la calle FFF de Alcalá de Henares, que también es el domicilio que figura en documentos bancarios de pago de facturas por trabajos realizados en la finca (...) de Alcalá de Henares. 5) En 2009 se le factura en calle JJJ de Madrid suministros a un inmueble destinado al arrendamiento.

De las actuaciones realizadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra resulta que doña AAA declaró como domicilio fiscal CCC, de Pamplona, desde el año 1998 hasta el 29 de noviembre de 2012, fecha en la que presentó declaración de cambio de domicilio a la calle DDD, de Alcalá de Henares, donde se encuentra la residencia de la tercera edad (...), S.A. La interesada ingresó en este centro el día 1 de julio de 2009.

La interesada es propietaria, desde 2008, de la finca (...) y de tres terrenos urbanos (todo ello en Alcalá de Henares); en 2008 y 2009 era propietaria de la vivienda de calle BBB de Pozuelo de Alarcón y de varios inmuebles sitios en Madrid. En el Servicio de Riqueza Territorial del Gobierno de Navarra, la señora AAA figura como titular del inmueble CCC de Pamplona. Tiene cuentas bancarias en sucursales de Zaragoza (1 cuenta), de Pamplona (7 cuentas) y de Madrid (23 cuentas), domiciliadas en calle FFF de Alcalá de Henares, excepto una de Pamplona que está domiciliada en CCC (no se dice si esta información corresponde a los años 2008 y 2009, por lo que hemos de suponer que se trata del domicilio que figura actualmente en las entidades bancarias). La interesada tiene participación en tres sociedades domiciliadas en Madrid y en una domiciliada en Alcalá de Henares.

La Delegación Especial de la AEAT en Navarra ha realizado dos visitas, una en 2011 y otra en 2013, a la vivienda de CCC de Pamplona. Dos personas no identificadas ("la vecina del 8º F" y "la vecina del 7º B") declararon no conocer a la señora AAA; y el portero (también sin ser designado por su nombre o documento de identidad) manifestó que trabajaba en la casa desde hacía más de treinta años y que la señora AAA y su familia "se mudaron a Madrid hace unos diez años".

También ha requerido a las empresas suministradoras de agua, energía eléctrica y gas en CCC de Pamplona, con los siguientes resultados relevantes: A) Los consumos de agua han sido de 12 m³, 9 m³ y 12 m³ en los años 2008, 2009 y 2010 respectivamente siendo el consumo medio en Navarra en el año 2008 de 47,8 m³ por habitante y año. B) Los consumos de energía

eléctrica fueron de 1.023 kWh en 2008, 932,10 kWh en 2009 y 1.121,44 kWh en 2010, siendo el consumo medio de cada hogar en España de 3.835 kWh en 2008. C) La sociedad Gas Navarra, S.A. no tiene constancia de que exista contrato de suministro de gas natural a la vivienda.

La AEAT ha investigado los consumos facturados en calle BBB de Pozuelo de Alarcón, con el siguiente resultado: A) La señora AAA ha sido titular del contrato de suministro de agua y ha efectuado los correspondientes pagos desde 1989 hasta junio de 2009. En 2008 se facturaron 208 m³ y 57 m³ en los primeros seis meses de 2009. B) También ha sido titular del contrato y ha pagado los suministros eléctricos que ascendieron a 1.288 kWh en 2008 y 868 kWh desde enero hasta el 5 de junio de 2009 (fecha de baja).

Asimismo se alega por la AEAT que los rendimientos procedentes de explotaciones agrarias y bienes inmuebles que obtuvo la interesada en 2008 y 2009 se han generado en territorio común.

A la vista de lo expuesto, entiende del Director General de la AEAT que el domicilio fiscal de doña AAA ha estado situado, desde 1 de enero de 2008, en Madrid, y considera como razones principales para avalar su tesis: 1) El hecho de que no se ha podido localizar a la señora AAA en el domicilio de Pamplona. 2) Las declaraciones del portero y vecinos del domicilio declarado. 3) El bajo consumo de agua y electricidad en esa vivienda. 4) El hecho de que no se hayan producido variaciones significativas en tales consumos después del traslado a la residencia de la tercera edad el 1 de julio de 2009. 5) Los vínculos económicos de la interesada con Madrid en los años 2008 y 2009, a saber: figurar como empleadora en la Tesorería General de la Seguridad Social, propiedad de inmuebles, consumos y servicios prestados en la vivienda que posee en calle BBB de Pozuelo de Alarcón, domicilios facilitados a terceros por la interesada.

Por todo ello y porque el principal centro de intereses (en el sentido del artículo 8.2.2ª del CEC) está fuera de Navarra, el Director General de la AEAT acaba solicitando a esta Junta Arbitral que declare que el domicilio de doña AAA se encuentra ubicado en calle BBB de Pozuelo de Alarcón con efectos desde el día 1 de enero de 2008.

3º El día 6 de febrero de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto y emplazó a la HTN para formular alegaciones y aportar documentación y pruebas por término de un mes.

4º El día 14 de marzo de 2014, se registró de entrada en la Junta Arbitral el escrito de alegaciones de la HTN en el que se ratifica en su oposición al traslado de domicilio en el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y el 30 de junio de 2009.

Alega que no se ha probado que la residencia de doña AAA se encontrase en Madrid en esas fechas y las visitas al domicilio o las manifestaciones recabadas de vecinos y empleados del inmueble de Pamplona son actuaciones muy posteriores al periodo que se discute y de nula eficacia probatoria. También considera que los datos aportados en relación con los consumos de electricidad y agua de la vivienda de Pamplona no resultan concluyentes, por ser compatibles con ausencias temporales y con la utilización de otras viviendas no habituales. En cuanto a las facturas por servicios vinculados a la Comunidad de Madrid, "hacen referencia al domicilio de las oficinas o locales de una actividad agrícola de la que podía aparecer como titular la señora AAA, actividad que, por evidentes razones de edad, fácil es de entender que la obligada tributaria ni tan siquiera desarrollaba".

5º El día 5 de mayo de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó el traslado a la AEAT del escrito de alegaciones presentado por la HTN, declaró abierto el período de instrucción, designó ponente don (...) y emplazó a las partes para que, en término de dos meses, aportasen a la Junta Arbitral los medios de prueba que considerasen oportunos.

6º El día de 10 de julio 2014 se recibió en la sede de la Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria proponiendo como prueba la documental aportada con el escrito de iniciación del conflicto y dos diligencias, que se

acompañan, en las que constan las actuaciones desarrolladas por funcionarios de la AEAT en la calle BBB y en la avenida KKK, ambos de Pozuelo de Alarcón (Madrid).

En la calle BBB de Pozuelo de Alarcón se personó un agente tributario a las 12:00 horas del día 16 de mayo de 2014. A través del portero automático, una persona que se negó a identificarse y que hablaba en inglés dijo estar al servicio de los inquilinos de la casa desde hacía cuatro meses y no sabía nada de la señora AAA. En las casas próximas nadie respondió a las llamadas y no se pudo, por tanto, obtener información. En la oficina de Correos de la zona tampoco pudieron dar noticia de quién había habitado la casa en 2008 y 2009.

El administrador de la urbanización, Don LLL, fue localizado en sus oficinas y confirmó que la señora AAA era propietaria de la casa de calle BBB en los años 2008 y 2009; que pagaba puntualmente, mediante cargo en cuenta corriente, los recibos de la comunidad, del agua y los recibos extraordinarios; y que transmitió la propiedad en marzo de 2010 a sus hijos y actualmente se encuentra alquilada. En el ordenador acumula datos de segundas viviendas de los propietarios de los inmuebles y no figura ningún detalle de la señora AAA en 2008 y 2009.

La segunda de las diligencias citadas, formalizada el día de 29 mayo de 2014, en las oficinas de la Entidad Urbanística (...), tuvo por objeto requerir información al ya citado administrador, don Julio LLL, quien, preguntado sobre si la casa de calle BBB estuvo habitada, en los años 2008 y 2009, por persona distinta de la señora AAA, manifiesta que "entre los años 2003 y 2010 ha tenido un inquilino, (...) con teléfono número (...)", pero "no aporta NIF ni periodo concreto dentro del plazo solicitado". Las demás respuestas del señor LLL coinciden sustancialmente con lo ya indicado en la diligencia anterior.

7º El día 8 de septiembre de 2014 se recibió en la sede de la Junta Arbitral un escrito firmado por don MMM, con entrada en el registro de la AEAT de Alcalá de Henares el 11 de julio de 2014, en el que manifiesta haber recibido notificación sobre cambio de domicilio fiscal de doña AAA y declara, al respecto, que ésta vivió en Pamplona desde 1998 hasta el día 7 de junio de 2009 en que se trasladó a Alcalá de Henares; que el chalet de la calle BBB es una casa de 280 m² en una parcela de 2.300 m² que estuvo puesta en alquiler, aunque no se pudo arrendar hasta el 10 de mayo 2009, según contrato adjunto.

Aporta facturas de consumos de electricidad que, según sus palabras, "son de consumos mínimos que demuestran que la casa estuvo vacía, correspondiéndose al riego por aspersión del jardín y consumos mínimos del inmueble. Los consumos de agua son más altos en verano por riego del jardín pero en el invierno son pequeños".

Las fechas de las facturas y el consumo de electricidad son las siguientes:

Fecha de la factura	Consumo
21/01/2008	219 kWh
24/03/2008	347 kWh
21/05/2008	177 kWh
21/07/2008	168 kWh
19/09/2008	171 kWh
14/11/2008	206 kWh
20/02/2009	179 kWh
18/03/2009	75 kWh
16/04/2009	88 kWh
19/05/2009	127 kWh

También aporta las siguientes facturas de consumo de agua:

Fecha de la factura	Consumo
01/02/2008	19 m ³
01/04/2008	1 m ³
30/5/2008	1 m ³
24/7/2008	19 m ³
24/9/2008	88 m ³
17/11/2008	8 m ³
19/1/2009	3 m ³
13/3/2009	22 m ³
13/5/2009	22 m ³

8º Mediante Resolución de 12 de marzo de 2015, del Presidente de la Junta Arbitral, se puso de manifiesto el expediente a las partes e interesados en el conflicto, emplazándolos por 15 días hábiles para formular alegaciones.

9º Con otra resolución del Presidente de la Junta Arbitral, de 26 de marzo de 2015, emplazó a don MMM a manifestar la condición en que había presentado alegaciones en el procedimiento.

10º La Hacienda Tributaria de Navarra presentó escrito de alegaciones el día 16 de abril de 2015, ratificando las conclusiones recogidas en el informe de su Servicio de Inspección Tributaria de 23 de agosto de 2013. Considera la Hacienda Tributaria de Navarra que hay que respetar la presunción de certeza de las declaraciones de la interesada, pues los datos aportados y actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no han acreditado la residencia en la Comunidad de Madrid, siendo de fecha muy posterior al periodo discutido las actuaciones desarrolladas en Pamplona. Entiende que los datos sobre consumos de electricidad y agua no son concluyentes, por ser compatibles con ausencias temporales, y que han de ser rectificadas mediante la adición de agua caliente y de gas de la vivienda. Los datos sobre domicilios en la Comunidad de Madrid se refieren a oficinas o locales de una actividad agrícola que, "por evidentes razones de edad, fácil es de entender que la obligada tributaria ni tan siquiera desarrollaba".

En cuanto a los elementos probatorios incorporados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en periodo de instrucción, opina la Hacienda Tributaria de Navarra que confirman su tesis. Las diligencias referidas al domicilio de calle BBB de Pozuelo de Alarcón no permiten confirmar que la señora AAA residiese allí en el periodo discutido, circunstancia ignorada por vecinos de la zona, personal de la oficina de Correos y el propio administrador de la urbanización. Los consumos de agua y electricidad en ese domicilio tampoco avalan la tesis defendida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

"Por todo ello –concluye la Hacienda Tributaria de Navarra- y teniendo en cuenta además que la AEAT admite pacíficamente que el domicilio fiscal de la interesada hasta el 31/12/2007 se encontraba en Pamplona, y al menos desde 1998, y no habiéndose producido ningún hecho objetivo trascendente que afecte a esa domiciliación fiscal hasta el conocimiento administrativo del ingreso de esta persona en un establecimiento o residencia especializada para personas de edad avanzada, ubicado en la Comunidad de Madrid, se estima que debe ser rechazada la pretensión del promotor del conflicto".

11º La Agencia Estatal de Administración Tributaria, que presentó sus alegaciones finales el día siguiente, es decir el 17 de marzo de 2015, también se ratifica en su impugnación del domicilio de Pamplona. Sobre la diligencia de 16 de mayo de 2015, acerca de la residencia de calle BBB de Pozuelo de Alarcón, manifiesta que el administrador de la comunidad de propietarios declaró que la señora AAA era propietaria de la casa en los años 2008 y 2009 y que los recibos se cargaban en su cuenta corriente y que "por los datos de que disponía, parece que la señora AAA vivía allí".

Se opone la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las apreciaciones contenidas en el escrito de alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra de fecha 1 de julio de 2014, poniendo de relieve:

- 1) El domicilio consignado por la señora AAA en sus declaraciones no es prueba de que realmente residiera en él.
- 2) Cuando la Hacienda Tributaria de Navarra dice que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha probado que el domicilio de la señora AAA estuviese situado fuera de Navarra, está emitiendo un simple juicio de valor que no acredita nada.
- 3) El que las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sean posteriores al periodo de discrepancia es normal y no puede ser de otro modo. Lo importante no es la fecha en que se realizan sino que su objeto sea dicho periodo.
- 4) Los intentos infructuosos de notificación en el domicilio declarado son hechos indicativos de que ese domicilio no constituya la residencia habitual de la interesada.

Adicionalmente –afirma la Agencia Estatal de Administración Tributaria-, el principal centro de intereses de la obligada tributaria radica en la Comunidad de Madrid.

12º El día 26 de junio de 2015, el Presidente de la Junta Arbitral, habiendo tenido constancia del fallecimiento de la señora AAA el día (...) de (...) de 2015, solicitó a la Agencia Estatal de Administración Tributaria información sobre el domicilio de doña BA1, don BA2 y don BA3, así como de cuantas otras personas pudieran ostentar la condición de sucesoras de la difunta. El requerimiento fue debidamente cumplimentado en escrito fechado el 9 de julio de 2015, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 15.

13º Puesto de manifiesto el expediente a los sucesores de la señora AAA, estos presentaron un escrito en el que, tras resumir las actuaciones desarrolladas en este procedimiento, alegaron lo siguiente:

- 1) El conflicto fue presentado extemporáneamente, pues el requerimiento inicial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria fue contestado por la Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra el día 28 de agosto de 2013 y el conflicto se planteó el día 16 de septiembre de 2013.
- 2) Se han incumplido otros plazos reglamentarios a lo largo del procedimiento.
- 3) El expediente debe entenderse caducado por haber excedido su tramitación del plazo de seis meses y, además, se ha de entender no producida la interrupción de la prescripción las obligaciones de la obligada tributaria.
- 4) La mención del 7 de junio de 2009, como fecha del traslado del domicilio de la señora AAA a Alcalá de Henares, en el escrito presentado por don MMM el 8 de septiembre de 2014, es un error de hecho, siendo la fecha correcta la de 7 de julio de 2009, según se acredita con certificación de la Residencia en que fue ingresada dicha señora.
- 5) No se ha acreditado la residencia en la Comunidad de Madrid, basada solamente en conjeturas realizadas a partir de pruebas no concluyentes, ni se han aportado evidencias bastantes para enervar la presunción de certeza de las declaraciones tributarias presentadas por la interesada.

II. NORMAS APLICABLES

14º Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

II.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

15º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

II.2. Cuestiones de procedimiento

16º Se ha alegado por los sucesores de la señora López-Linares que el planteamiento del conflicto fue extemporáneo, por haberse presentado el día 16 de septiembre de 2013, fuera del plazo que, a su entender, finalizaba el día 14. No se puede atender esta pretensión, que no responde a la realidad de los hechos. Aunque el escrito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se registró de entrada en la Junta Arbitral el día 16 de septiembre, lo cierto es que fue presentado el día 12 de septiembre en la oficina de Correos, como se aprecia en el sello de dicha oficina en la primera página del escrito, y esa debe ser la fecha de referencia en virtud de lo dispuesto por el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

17º Se ha alegado asimismo el incumplimiento de otros plazos no perentorios o preclusivos, a lo largo del procedimiento seguido ante esta Junta Arbitral. Al efecto ha de tenerse en cuenta que el artículo 63.3 de la LRJ-PAC dispone que “la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo”. No estamos, por tanto, ante demoras que puedan invalidar la presente resolución.

18º En cuanto a la discutida caducidad del procedimiento por haber rebasado el plazo de seis meses establecido por el artículo 104 LGT y 150 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGGIT) hay que responder que no nos encontramos ante un procedimiento iniciado de oficio, en el que sólo son parte las administraciones en conflicto, sin que ostenten esa calificación los obligados tributarios que sólo intervienen a título de interesados cuyos derechos tienen otros cauces de defensa jurídica, de modo que aquí se contrae su presencia al desarrollo de una función análoga a la de un *amicus curiae*. Por otra parte, el procedimiento que se sigue ante la Junta Arbitral no es el del artículo 150 del citado RGGIT, que se refiere al procedimiento de comprobación del domicilio fiscal por la Administración tributaria sin que en él puedan considerarse comprendidos los conflictos que se suscitan en aplicación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

III.3. Sobre la cuestión de fondo

19º El presente conflicto tiene por objeto la determinación del domicilio fiscal de doña AAA en el periodo de tiempo comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y el 30 de junio de 2009, en el que dicha señora consignaba como tal en sus declaraciones tributarias el de CCC de Pamplona. En contra de lo declarado por la interesada y lo defendido por la Hacienda Tributaria de Navarra, considera la Agencia Estatal de Administración Tributaria que su domicilio estaba situado en Pozuelo de Alarcón, calle BBB.

Defiende la Hacienda Tributaria de Navarra que debe prevalecer la presunción de certeza de las declaraciones presentadas por los interesados, en concordancia con lo ya dictaminado por esta Junta Arbitral en anteriores ocasiones en que hemos sostenido que “no es lícito imputar al obligado tributario el incumplimiento de sus deberes sin pruebas o indicios que racionalmente permitan dudar del correcto cumplimiento de la ley” (punto 8º de la Resolución de 16 de noviembre de 2010, recaída en el conflicto número 30/2009).

En el presente caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha aportado elementos de convicción suficientes para que pueda racionalmente dudarse de que la señora AAA residiese efectivamente en CCC de Pamplona. Sin que pueda decirse que constituyan prueba fehaciente y determinante de su no residencia, se han aportado varios indicios que permiten sustentar la duda, destacando la declaración de una persona que dijo ser el portero del edificio, que manifestó que trabajaba en la casa desde hacía más de treinta años y que la señora AAA y su familia “se mudaron a Madrid hace unos diez años”. En la diligencia de constancia de hechos instruida en ese domicilio el día 1 de diciembre de 2011, se puede leer lo siguiente:

“En la planta séptima encuentro al portero del edificio y me informa que no viven allí habitualmente (los miembros de la familia) ya que desde hace muchos años viven en Madrid. Le pregunto si vienen en alguna ocasión o a pasar allí alguna temporada y afirma que cada dos meses viene el hijo a pasar unos días pero que la vivienda está desocupada porque tampoco la han alquilado. Insisto si alguien de la familia vive allí y contesta que no, que únicamente viene de vez en cuando el hijo pero que nadie vive allí con carácter habitual. Afirma que él trabaja en esa finca desde hace más de treinta años y que la señora AAA y su familia se mudaron a Madrid hace unos diez años y reitera que al ser ella ya mayor, alrededor de unos ochenta y ocho años, la única persona de la familia que viene en alguna ocasión es su hijo y se lleva el correo”.

No se identifica en la diligencia a esa persona que la funcionaria que intervino dice que era el portero del edificio y cuyo testimonio se refiere en parte a la situación actual (año 2011) y en parte a épocas pasadas que podrían comprender el periodo a que se limita el conflicto (“desde hace muchos años viven en Madrid” y “se mudaron a Madrid hace unos diez años”). También son significativos los testimonios de vecinos del inmueble contenidos en esa diligencia y en la de 6 de junio de 2013, los cuales declaran que nadie vive en la vivienda y que no conocen a la señora AAA.

Por tanto, no procede en este caso aplicar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, y es necesario entrar a valorar la prueba practicada, obrante en el expediente.

20º Del examen conjunto de dicha prueba, esta Junta Arbitral no encuentra una apoyatura clara para adoptar una decisión sobre la ubicación de la residencia de la señora AAA entre el 1 de enero de 2008 y el 30 de junio de 2009.

La exhaustiva investigación desarrollada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria pone de relieve que la señora AAA era o había sido titular de varios inmuebles que podrían hipotéticamente ser un domicilio alternativo al de Pamplona. Así, el de calle EEE de Pozuelo de Alarcón, donde parece ser que tuvo su domicilio la señora AAA, fue donado a una fundación en el año 2003 y dejó en ese momento de ser su residencia. En la calle HHH –según declaración del conserje- la señora AAA poseía varias viviendas y un local comercial, pero el mismo declarante manifestó que desconocía cuál era el domicilio de la interesada. Otro edificio de la calle FFF de Alcalá de Henares parece ser propiedad de una sociedad en la que participan dos hijos de la señora AAA.

Según afirmación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la interesada era propietaria, desde 2008, de la finca La Rinconada y de tres terrenos urbanos (todo ello en Alcalá de Henares); en 2008 y 2009 era propietaria de la vivienda de calle BBB de Pozuelo de Alarcón y de varios inmuebles sitios en Madrid. De todos ellos, la investigación se concentra en la vivienda de calle BBB, pero de las diligencias allí levantadas tampoco se deduce con seguridad que pudiera ser esa su vivienda. Es de reseñar que esa casa fue alquilada sin muebles a una tercera persona, con efectos desde el día 10 de mayo de 2009, según contrato de arrendamiento aportado por el hijo de la obligada tributaria, don MMM. Siendo un hecho no

controvertido que doña AAA ingresó en la clínica (...) de Alcalá de Henares el día 1 de junio de 2009, difícilmente podía ser su domicilio o residencia habitual un inmueble que veinte días antes se entregaba sin amueblar a un arrendatario.

Tampoco son determinantes los consumos de agua y electricidad de las viviendas de CCC de Pamplona y de calle BBB de Pozuelo de Alarcón. Las de la primera son, ciertamente, inferiores a los consumos medios señalados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pero ello podría explicarse por desplazamientos temporales de la señora AAA a otros lugares, porque tampoco son significativos los consumos de calle BBB que, como dicen los interesados, se concentran en los meses de utilización de la piscina.

El resto de las pruebas aportadas son incluso menos relevantes que las analizadas en los párrafos anteriores.

21º Así pues, esta Junta Arbitral no dispone de evidencias para negar con seguridad que el domicilio de la señora AAA no se encontraba en Pamplona, ni tampoco para afirmarlo, aunque son importantes los indicios de que su residencia había dejado de estar allí desde hacía varios años.

En estas circunstancias se hace preciso acudir al segundo de los criterios establecidos por el artículo 8.2 del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, a saber:

“Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.”

A este respecto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha manifestado en su escrito de interposición del conflicto –sin que haya existido oposición en este punto de la Hacienda Tributaria de Navarra- que doña AAA, en los años 2008 a 2012, obtuvo rendimientos de trabajo personal, rendimientos de actividades económicas (agrícolas y/o ganaderos) percibidos de la SAT Comercial Agropecuaria (...), con domicilio fiscal en Guadalajara, subvenciones agrícolas de la entidad estatal Seguros Agrarios y de la Comunidad de Madrid, rendimientos de arrendamientos de inmuebles sitios en Madrid sometidos a retención, ganancias o pérdidas patrimoniales por la transmisión, en 2008, de seis inmuebles urbanos sitios en Alcalá de Henares y de un inmueble urbano en (...) (Cantabria), y, en 2009, de treinta fincas urbanas de Madrid, una en Pozuelo de Alarcón y otra el Alcalá de Henares.

Excluidos los rendimientos de trabajo que, por consistir en pensiones de la Dirección General de Costes de Personal del Ministerio de Economía y Hacienda y del Instituto Nacional de la Seguridad Social, no pueden ser localizados territorialmente, todas las rentas de doña AAA han sido obtenidas en territorio común. Esto conduce a la conclusión, al amparo del artículo 8.2.2ª del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de que el domicilio a efectos fiscales de doña AAA en los años 2008 y 2009 se encontraba en territorio común.

ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, declara que el domicilio fiscal de doña AAA, en el periodo de tiempo comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y el 30 de junio de 2009, no se encontraba en Navarra sino en territorio común.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 17 de diciembre de 2015.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 3 DE FEBRERO DE 2015. CONFLICTO 64/2013

Conflicto: 64/2013

Promotor: Administración General del Estado

Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes

Fecha de la resolución: 3 de febrero de 2015

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º. El 9 de julio de 2013 la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) presentó ante esta Junta Arbitral un escrito por el que plantea un conflicto relativo al cambio de domicilio de los cónyuges don AAA y doña BBB, aportando documentación justificativa de sus pretensiones, que obra en el expediente, a cuyo contenido nos referiremos puntualmente.

Expone la AEAT que, el 24 de abril de ese año, se había dirigido a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante HTN) formulando sendas propuestas para el cambio de domicilio de los citados contribuyentes por considerar que procedía fijarlo en la calle CCC, Barcelona, y no en la localidad de DDD (Navarra), lugar donde lo establecen las declaraciones de los interesados, debiendo retrotraerse los efectos de esta petición al 1 de enero de 2008.

Al efecto de fundamentar su pretensión, describe las actuaciones desplegadas por la Dependencia de Inspección de la AEAT en Navarra que se formalizaron en dos informes de 19/4/13 en los que se recoge también el contenido de uno anterior de 21 de septiembre de 2009.

2º. En dichos informes se expone que, según obra en la Base de Datos de AEAT, don AAA tiene declarado su domicilio fiscal en DDD, Navarra, desde el 31 de octubre de 2007 (si bien según la Base de Datos de la HTN lo es desde el 14 de junio de ese año), habiendo tenido anteriormente su domicilio en Barcelona (calle CCC), desde 1985 hasta 2006, y posteriormente en Pamplona hasta la fecha en que lo traslada a DDD, hasta la actualidad.

Por su parte, doña BBB ha tenido también esos domicilios, si bien mantuvo el de Pamplona hasta el año 2011.

Ambos contribuyentes presentan sus declaraciones de IRPF e IP en Navarra.

Añade a lo anterior que, en sus DNI constan domiciliados en Barcelona (calle CCC) y en las bases de datos de la SS constan diversos domicilios en la provincia de Barcelona, así como el hecho de que don AAA figura inscrito en el IAE como ejerciente de una actividad económica en Barcelona y, al igual, doña BBB también figura inscrita en otra actividad, desde 2006, si bien la fija en DDD.

Respecto de las actuaciones desarrolladas en estos domicilios, se debe destacar que, en diversos días de mayo y julio de 2012, se levantaron diligencias inspectoras recogiendo visitas en el domicilio de DDD, Navarra, siendo el resultado que, con carácter general, se trata de personas desconocidas por sus vecinos (identificados éstos por la vivienda en la que han respondido a la Inspección), salvo en un caso, y que, en la visita realizada en el mes de julio

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

fueron atendidos por la contribuyente, doña BBB, quien manifestó residir habitualmente allí, aunque pasaban temporadas en Barcelona, donde viven parientes cercanos, normalmente desde diciembre a marzo.

En estas actuaciones al ser preguntados diversos vecinos o establecimientos identificados (cuatro farmacias de la localidad, entre otros,) aunque no con exactitud, el resultado es que en la casi totalidad de los casos no eran conocidos.

3º. Señala también la AEAT que, en 2008, en el mes de enero, se realizó una visita en la que no se localizó a los contribuyentes, y que, preguntado un vecino del mismo inmueble, manifestó no conocerlos pero informando que en la citada vivienda residía un matrimonio de unos cincuenta años. En este mismo domicilio se realizaron seis intentos infructuosos de notificación en enero de 2008 y en octubre de 2010, y que se efectuó, en marzo de 2008, en Barcelona, la notificación de inicio de actuaciones tendentes a comprobar su domicilio, habiendo sido recibida esta comunicación por don AAA.

En cuanto a la información obtenida por requerimientos efectuados a terceros, indica en su escrito la AEAT que la referida de los consumos de agua y electricidad de las viviendas de DDD y de Barcelona (donde el edificio en el que se sitúa la de los contribuyentes dispone de varias plantas, alguna ocupada por los hijos de los mismos) no arrojan datos significativos, aunque la AEAT considera que existen contratos a nombre de uno de los hijos que no están vinculados a ninguno de los pisos que posee el inmueble sito en Barcelona, y que dicho contrato refleja unos consumos muy elevados, lo que permite presumir que refleja los realizados por la ocupación de un elevado número de personas (quintuplica o triplica respectivamente el consumo ordinario de los citados suministros).

En cambio, en relación con los consumos de energía de la vivienda de DDD, de los datos obrantes en el expediente se debe destacar que en ninguno de los años a que se refiere la información, desde 2008 a 2012, se llega a un tercio del consumo normal de un hogar, si bien, respecto de los consumos de agua, sus volúmenes son aproximados a las medias suministradas por el INE.

De otros requerimientos de información se deduce también la vinculación de los interesados con la ciudad de Barcelona. Se trata de la información proporcionada por un gimnasio, referida a don AAA y a los años 2008 a 2012, de las tarjetas sanitarias del Servicio Catalán de Salud, vigentes desde 2001 y hasta segundo semestre de 2011, en las que se señala como domicilio el sito en Barcelona. Este mismo dato se reitera por parte de otras entidades que exhiben facturas giradas a don AAA y que señalan como domicilio de referencia el sito en Barcelona, vivienda donde los contribuyentes tienen contratada una línea de teléfono, no existiendo contratación de este tipo en Navarra.

En relación exclusivamente con datos referentes a don AAA, se señala que, de las 19 cuentas bancarias de que es titular, 11 se sitúan en Barcelona y 8 en Pamplona, habiendo declarado como domicilio el sito en Barcelona a seis de las ocho entidades bancarias, y declarando el sito en Navarra a las otras 2. Asimismo, figura como autorizado en otras 18 cuentas bancarias todas ellas en entidades radicadas Barcelona.

En la Base de Datos de la AEAT figura como administrador, desde 2008 a 2011, de cuatro sociedades, todas ellas con domicilio fiscal en Barcelona, estando autorizado en sus cuentas bancarias, todas también en Barcelona. También desde 2008 a 2011 figura como partícipe, con distinto porcentaje, en seis sociedades domiciliadas en la provincia de Barcelona, siendo administrador de cuatro de ellas.

4º. En cuanto a sus datos fiscales, desde 2008 a 2012 ha obtenido rentas de trabajo de tres pagadores, pues además de la pensión que percibe, hay otros dos pagadores domiciliados en la provincia de Barcelona que le retribuyen como administrador y empleado por cuenta ajena. Respecto de los rendimientos del capital inmobiliario que obtiene, según la Base de Datos de la AEAT, desde 2008 a 2012 estos provienen de dos pagadores por arrendamientos que tienen también sus domicilios en la provincia de Barcelona, habiéndosele imputado rentas capital

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

inmobiliario y figurando a su nombre en el Catastro, desde 2008, cinco inmuebles urbanos sitios en territorio común. En 2012 ha transmitido varios inmuebles sitios también en territorio común.

5º. En relación exclusivamente con datos referentes a doña BBB, según la Base de Datos de la AEAT y de la HTN, es titular de 17 cuentas bancarias, 8 en Barcelona y 9 en Pamplona. Y a 7 de las 8 entidades con las que trabaja, les ha señalado el domicilio en Barcelona como lugar de comunicación, y solo a una de ellas el de la vivienda en Navarra. Además, figura como autorizada en otras 6 cuentas bancarias, todas ellas en Barcelona.

También según esta Base de Datos, figura como administradora, desde 2008 a 2011, de una sociedad con domicilio fiscal en Barcelona, siendo, en estos mismos años partícipe, con distinto porcentaje, en cuatro sociedades domiciliadas en la provincia de Barcelona.

6º. En relación con sus datos fiscales, Doña BBB percibe una pensión del INSS y rendimientos del capital inmobiliario, ya que, según consta a la AEAT, desde 2008 a 2012 se declara un pagador de un arrendamiento que tiene fijado su domicilio en Barcelona. También se le imputan rentas de capital inmobiliario pues según información de Catastro, desde 2008, posee tres inmuebles urbanos sitios en territorio común.

7º. En relación con el cambio de domicilio de los interesados, señala la AEAT que la Inspección Regional de Cataluña elaboró dos informes, el 3-5-2010 y el 30-4-2010, concluyéndose en ambos que debe producirse el cambio de domicilio de los contribuyentes con efectos retroactivos a los ejercicios no prescritos. En estos informes, además de dar noticia de las declaraciones y de documentos aportados en la comparecencia de los contribuyentes, en sus DNI constan domiciliados en calle CCC, siendo este el lugar señalado en las comunicaciones del INSS, y a varias entidades bancarias. Se hace constar asimismo que, en los años 2006, 2007 y 2008, la mayor parte de las bases imponibles del IRPF se obtiene en territorio común, según la información obrante en la Dependencia de la AEAT de Cataluña.

8º. Finaliza el escrito por el que la AEAT plantea el presente conflicto señalando que, el 24-6-2013 la HTN, con fundamento en un Informe de Inspección de la HTN, rechazó las propuestas que relativas al cambio de domicilio le había formulado y que, el 4 de julio de ese año, se comunicó la interposición del conflicto a la Secretaría General de la Dirección General de Coordinación Autonómica y Local.

En cuanto a la fundamentación jurídica, considera la AEAT que esta Junta Arbitral es competente en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 del Convenio Económico; que el conflicto ha sido interpuesto en tiempo y forma, y que, en aplicación del art. 8º del Convenio, resulta que los contribuyentes no cumplen con el requisito de permanencia en territorio foral exigido en la norma, pues no ha sido posible su localización en Navarra en la mayoría de las visitas inspectoras ni en distintos intentos de notificación, lo que se confirma por las manifestaciones de terceros a los actuarios que realizaron las verificaciones in situ; y que las respuestas obtenidas de requerimientos dirigidos a terceros acreditan haber suministrado como domicilio a efectos de sus comunicaciones, el sitio en Barcelona. Ciudad con la que mantienen vínculos económicos relevantes (bancos, inmuebles, actividad como administrador de sociedades, etc.), lo que, a la luz de lo dispuesto en el citado artículo determina que se localice en ella su principal centro de intereses (rendimientos del trabajo y del capital que conforman la mayor parte de la base imponible del IRPF).

Por todo lo anterior, se pide a esta Junta Arbitral que, teniendo por planteado el conflicto, dicte resolución declarando que los citados contribuyentes tienen su domicilio fiscal en la calle CCC, en Barcelona desde enero de 2008.

9º. El 6 de febrero de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral dictó Resolución manifestando tener por planteado el conflicto suscitado por la AEAT en relación con la HTN, y dispuso su notificación y traslado a la HTN con fijación del plazo de un mes para formular cuantas alegaciones y pruebas estimase convenientes a su derecho.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

10º. En marzo de 2014, la HTN presenta ante esta Junta Arbitral escrito de alegaciones en el que, tras reproducir los antecedentes del conflicto y la argumentación expuesta por la AEAT, fundamenta el rechazo a la pretensión de aquélla en las consideraciones que, en lo esencial, toma de los Informes emitidos por la Inspección de la HTN y elaborados a este efecto, en los que se señala:

1.- Que se ha producido una prolongación indebida del procedimiento de comprobación seguido por la AEAT en relación al domicilio de los obligados tributarios ya que se inició en marzo de 2008, dando lugar a un Informe de septiembre de 2009; continuó con actuaciones en Cataluña que se materializan en una diligencia de febrero de 2010; y quedó paralizado hasta abril de 2013, momento en que, tras la emisión de un nuevo Informe, se insta a la HTN el cambio de domicilio.

Este hecho es interpretado por la HTN en el sentido de que los responsables de la decisión de la AEAT no consideraron que las pruebas reunidas hasta 2010 fuesen suficientes para justificar el cambio de domicilio que se pretendía.

2.- Que su negativa a considerar como domicilio fiscal de los contribuyentes el sito en Barcelona (calle CCC) se fundamenta en el rechazo de las pruebas aportadas por la AEAT.

Así, respecto de los datos referidos al consumo de electricidad de la citada vivienda, entiende la HTN que, salvo el relativo a 2006, son perfectamente acordes con el que se habría producido en un inmueble habitado un periodo superior a 183 días. De otra parte, los consumos constatados en la vivienda de Barcelona acreditan que en este inmueble no se puede situar su domicilio habitual, sino que estaría destinado a estancias temporales.

En cuanto a la falta de localización de los contribuyentes en la vivienda sita en DDD, cuando se realizaron la visitas inspectoras, se explica por el hecho de haber tenido lugar en el mes de mayo de 2012, exponiendo a su vez que la Inspección de la HTN sí ha localizado en sus actuaciones a los interesados en su vivienda en Navarra en los meses de marzo y mayo.

Y en cuanto a los seis intentos de notificación frustrados, aludidos por la AEAT, indica la HTN, además de cuestionar la identificación del domicilio fiscal con el señalado para notificaciones, que todas ellas se efectuaron en un periodo de tiempo invernal (marzo de 2008 y octubre de 2010) en el que los interesados se trasladan a Barcelona, según sus propias declaraciones.

Respecto de las manifestaciones de terceros recogidas por los actuarios en las que aquéllos afirmaban desconocer a los contribuyentes en el domicilio de Navarra, entiende la HTN que las pruebas aportadas resultan formal y materialmente inválidas.

3.- Respecto de las actuaciones desplegadas por la AEAT que sitúan a los contribuyentes en Barcelona, explica la HTN que, es normal la existencia de pruebas de la vinculación de los interesados con Barcelona por tratarse de su anterior domicilio y porque los cambios de residencia nunca suponen la desvinculación de las personas respecto de los lugares donde residieron anteriormente. Ello puede explicar el domicilio que figura en el DNI o en la SS, pues los registros administrativos no siempre están actualizados (el domicilio que figura en el DNI, en Barcelona, seguramente la AEAT lo habría obtenido en sus actuaciones en 2008 siendo que el obrante con posterioridad fija el domicilio en Navarra). Esta misma explicación puede ser válida respecto de los domicilios declarados a bancos y otras entidades, que puede justificarse por muchas y diversas razones.

Finalmente, tampoco es admisible que la existencia de elementos patrimoniales en Cataluña determine el cambio de domicilio fiscal cuyos parámetros legales de fijación son distintos.

4.- Por otra parte, señala la HTN que la carga de la prueba incumbe a la AEAT dada la presunción de certeza de las declaraciones de los interesados así como por el hecho de su empadronamiento en Navarra y haber adquirido la vecindad civil navarra, lo que supone la intervención de un órgano judicial aceptando que los interesados viven ininterrumpidamente en Navarra desde el año 2007.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Así se corrobora en las propias declaraciones de los interesados efectuadas ante la Inspección de la HTN en marzo y mayo de 2013 con aportación de documentación justificativa de sus afirmaciones, consistente en la nula facturación de consumos de electricidad y agua en periodos de marzo a diciembre de 2007, 2008 y 2009 de la vivienda sita en calle CCC de Barcelona.

11º. En las manifestaciones de referencia que obran en el expediente aportado por la HTN, decimos nosotros ahora, los interesados explican que trasladaron su domicilio primero a Pamplona y después a JJJ, Navarra, por razones de salud, si bien realizan desplazamientos continuos a Barcelona. Y respecto de los consumos cuyas facturas se aportan, realizados en la vivienda de Barcelona, podemos resumir sus contenidos afirmando que se refieren a los años 2007 (no afectado por el conflicto) y hasta finales de 2009, y reflejan en términos generales que, durante los meses de invierno (diciembre a marzo), existen consumos de electricidad que pueden calificarse de normales aunque reducidos, mientras que, en los meses de verano, los consumos son claramente reducidos o nulos. Ello habiendo tomado en consideración que no siempre las lecturas de los contadores son reales y que la información de los consumos de agua es menor y dispersa.

Por otra parte, examinada la documentación aportada con este escrito por la HTN, advertimos que consta también una notificación de la AEAT dirigida a don AAA, al domicilio en DDD, que, tras dos intentos de notificación en octubre de 2010, fue recibida en mano por don FFF, en noviembre de 2010 y que obra un documento con manifestaciones de los propios interesados que explica entre otras cosas que el consumo de electricidad constatado por la AEAT de la vivienda de Barcelona, corresponde a la Comunidad de propietarios y por servicios comunes, y donde manifiestan que las declaraciones de terceros no siempre son exactas y que las facturas en las que habían hecho constar su domicilio en Barcelona tienen diversas explicaciones (v.g. gimnasio, etc.).

12º. El 27 de marzo de 2014 comparecen los interesados ante esta Junta Arbitral, representados por don César Izco Primo, con la finalidad de acceder al expediente, a cuyo efecto el Secretario de esta Junta le facilita copia del mismo, haciéndolo constar en diligencia.

13º. El 15 de abril de 2014, aunque datado en Barcelona el 7 de marzo, los interesados, juntamente con doña EEE (hija de los contribuyentes, según se desprende de las declaraciones de éstos), dirigen un escrito a esta Junta Arbitral en el que exponen que don AAA y doña BBB, dada su edad y por razones de salud, habían decidido trasladar su residencia a Pamplona teniendo en cuenta la proximidad a HHH (ofreciendo el historial médico en caso de solicitarlo y manifestado que disponen de tarjetas del Servicio Navarro de Salud desde el cambio de residencia); por haber residido en Navarra, aunque con anterioridad al cambio de domicilio, y tener allí parientes y porque el clima de Pamplona tiene efectos beneficiosos sobre la salud de don AAA.

Añaden a lo anterior que los DNI de los interesados no expresan que su domicilio se sitúe en Barcelona, sino en Navarra; que dada su escasa movilidad, no resulta extraño que no sean conocidos en DDD, a pesar de que su vida cotidiana se desarrolla en esa localidad; que si alguna visita inspectora no ha sido atendida directamente por ello puede explicarse porque la audición de los interesados es limitada y los sonidos de los aparatos de televisión de la propia casa pueden hacer inaudible las llamadas a la vivienda; que los cargos que tienen en empresas de Barcelona son meramente honoríficos, aunque obtiene de ellos sus principales rentas, y que sus desplazamientos a Barcelona se producen en los meses de invierno residiendo entonces en la vivienda de la hija cofirmante del escrito.

14º. El 5 de mayo de 2014 el Presidente de esta Junta Arbitral dictó resolución mediante la que nombró ponente a don (...), ordenó el traslado de las alegaciones formuladas por la HTN a la AEAT, y declaró abierto el periodo de instrucción emplazando a las partes para que aportasen los medios de prueba que estimasen oportunos.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Dicha resolución fue notificada a las partes y a los interesados, dirigiéndose a su domicilio en DDD, donde fue recibida el 16 de mayo por don Cesar Izco Primo en su calidad de asesor, habiéndose producido un primer intento el 12 de ese mismo mes, con resultado de "ausente". Así consta en el acuse de recibo que obra en el expediente.

15º. En septiembre de 2014, la AEAT dirigió escrito a esta Junta Arbitral solicitando la incorporación al expediente de un conjunto de pruebas de cuyo contenido destacamos la siguiente información:

- Doña EEE, hija de los contribuyentes, es suscriptora del diario La Vanguardia, según acredita el propio diario, durante el periodo afectado por el conflicto, siendo el inmueble sito en calle CCC el lugar de entrega de los ejemplares.

- Requerimientos de la Inspección de 7 de julio de 2014 dirigidos a don AAA y a doña BBB, a su domicilio en DDD, al efecto de que comparezcan en las dependencias de la AEAT de Barcelona aportando contratos y recibos de suministro de agua, gas y electricidad de su vivienda en calle CCC, de los años 2010 a 2013; importes percibidos de la SS como pensionista y otros rendimientos del trabajo en los mismos años: e indicación de sus cuentas bancarias y del lugar de situación de las entidades.

- Diligencia levantada por la AEAT en sus dependencias de Barcelona, relativa a don AAA (con fecha al parecer errónea pues se data en febrero de 2013 cuando corresponde a julio de 2014), y otra diligencia referida a doña BBB, de julio de 2014, con el mismo contenido que la primera, en las que se hace constar que, compareciendo su hija EEE, como representante, entre otras manifestaciones expone: que sus padres trasladaron en 2006 su domicilio fiscal a Navarra, Pamplona, y posteriormente a DDD, en 2007. Domicilio en el que no disponen de teléfono. Que perciben rendimientos de un inmueble arrendado sito en la provincia de Barcelona, desconociendo si poseen sus padres inmuebles en Navarra. Que don AAA, su padre, mantiene la suscripción al gimnasio de Barcelona aunque no acude al mismo por razones de salud. Que pasan temporadas en Navarra y en Cataluña, sin que se pueda precisar la duración de las mismas, siendo los periodos que pasan en Navarra cada vez más prolongados. Y que en ninguna de sus viviendas, DDD o Barcelona, tienen personal de servicio.

- Recibos de retribuciones satisfechas en 2010, 2011, 2012 y 2013 a don AAA, como administrador, por GGG, S.L., grupo domiciliado en Barcelona. Así como pagos también realizados a doña BBB.

- Certificado de la SS sobre las retribuciones satisfechas a don AAA, en concepto de pensión, durante los años 2010, 2011, 2012 y 2013.

- Certificado de la SS sobre las retribuciones satisfechas a doña BBB, en concepto de pensión, durante los años 2010, 2011 y 2013 (el certificado correspondiente a 2013 se encuentra repetido, omitiéndose el correspondiente a 2012).

- Certificación de julio de 2014 de HHH, emitida a requerimiento de la AEAT, en el que se hace constar que los dos interesados reciben asistencia médica en ese centro; que el domicilio comunicado por don AAA es de la calle CCC en Barcelona, así como el número de teléfono fijo (con prefijo 93) ya que existe otro móvil. Que ha recibido servicios médicos en el centro de Pamplona en julio de 2011, en julio, octubre, noviembre y diciembre de 2012 y en enero (tres días distintos), mayo y octubre de 2013.

- En dicha certificación se hace constar, respecto de doña BBB, que el domicilio comunicado es el de DDD y que ha recibido servicios médicos en el centro de Pamplona en julio de 2010 y en julio de 2012 (en dos días distintos).

16º. El 27 de noviembre de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral, dictó Resolución por la que, declarando cerrado el periodo de instrucción, otorgaba a las partes y a los interesados un plazo de quince días al efecto de que examinaran el expediente y formularan las alegaciones finales que tuviesen por conveniente.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

17º. El 22 de diciembre de 2014, los interesados presentan escrito ante esta Junta Arbitral en el que exponen, en relación con las pruebas aportadas por la AEAT, que, no solo son insuficientes, sino que adolecen de defectos o bien pueden ser explicadas por las razones que pasamos a resumir:

- La suscripción al periódico La Vanguardia está contratada a nombre de la hija de los contribuyentes EEE, y no por los propios contribuyentes, estando fijada la entrega en la vivienda sita en la calle CCC, ya que es una vivienda compartida por ella con los interesados. Ello a pesar de que los interesados sean quienes figuren en la base de datos del citado diario, pues estos datos fueron los inicialmente comunicados y no se han variado.

- Los requerimientos dirigidos por la AEAT a la vivienda de Barcelona fueron debidamente atendidos por la hija, al no encontrarse los interesados, sin que la AEAT haya realizado afirmación alguna en relación con la documentación entonces obtenida (consumos de agua, electricidad y gas).

- Los rendimientos obtenidos por los contribuyentes desde 2010 a 2013, han sido satisfechos por empresas de mismo grupo, fundando por don AAA, con la pretensión de compensar el cargo honorífico que desempeña tras su jubilación y de complementar la pensión que pasaría a percibir del INSS.

- El hecho de que en el INSS figure como dirección postal de los contribuyentes la situada en Barcelona, se debe a que no fue modificada tras el traslado del domicilio a Pamplona, si bien si se modificó la domiciliación bancaria para la percepción de la pensión de don AAA, situándose en una oficina de (...) en Pamplona.

- Finalmente, en relación con la información obtenida de HHH, nada se deduce sino que los interesados han tenido que acudir a ella en repetidas ocasiones y en distintos momentos del año, siendo incorrecto el domicilio que tienen registrado para don AAA, ya que lo correcto es el que se refleja para doña BBB (en Navarra).

Añaden a los anterior los contribuyentes que la pretensión de la AEAT de situar el centro de intereses económicos de los contribuyentes en territorio común –criterio fijado secundariamente en el Convenio Económico-, se explica porque la trayectoria profesional y laboral del contribuyente estuvo desarrollada en Barcelona, estando además amparado el traslado de domicilio a otro lugar tanto en la Constitución como en el ordenamiento europeo.

Finalmente señalan que el traslado del domicilio a Navarra no encierra una búsqueda de ninguna clase de privilegio fiscal ya que don AAA ha procedido a donar a sus hijos en 2013 gran parte de su patrimonio personal.

Por todo lo anterior, concluyen sus alegaciones solicitando de esta Junta Arbitral se declare que la residencia de los contribuyentes está determinada en el territorio foral de Navarra.

18º. En la misma fecha en que se presentaron las alegaciones de los interesados, la AEAT presenta las suyas ante esta Junta Arbitral, reproduciendo, en lo esencial, la argumentación desarrollada en el escrito de planteamiento del conflicto, y añadiendo a ello –con remisión a las pruebas anteriormente aportadas por su parte, a las presentadas por la HTN y también por los interesados- las siguientes observaciones que ahora destacamos:

- Respecto de la suscripción al periódico La Vanguardia, si bien figura como titular de la misma la hija de los interesados –quien también aparece como destinataria en la dirección de facturación-, que consta el NIF de don AAA junto a la titular de la suscripción y no el NIF de la hija. De otra parte, aparece como dirección de entrega, desde 18 de diciembre de 2007, don AAA, Barcelona, calle CCC. Se han realizado los pagos de la suscripción desde 2008 a 2012 con cargo a cuentas bancarias a nombre de los contribuyentes. Y, asimismo, figura como teléfono de contacto un número del que es titular doña BBB.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- En relación con las manifestaciones realizadas ante la Inspección en la actuación desarrollada en julio de 2014, en la vivienda de Barcelona, en la que fue atendida por la hija de los contribuyentes, subraya la AEAT la referencia que se hace por la compareciente al largo periodo de tiempo en que los interesados permanecen en Barcelona (desde “todos los Santos” hasta la primera quincena de febrero, además de otras estancias por motivos distintos).

- Que las retribuciones percibidas por don AAA en los años 2010 a 2013, provienen de entidades que tienen su domicilio social en la provincia de Barcelona.

De otra parte, en relación con las alegaciones presentadas por la HTN, expone la AEAT las afirmaciones siguientes:

- Rechaza las manifestaciones de la HTN relativas a la prolongación del procedimiento de cambio de domicilio, ya que, explica, no se planteó en conflicto hasta que no se terminó de completar el expediente.

- Y rechaza igualmente la interpretación que hace la HTN de los datos de consumos de electricidad, etc. realizados en la vivienda sita en Navarra así como de las visitas realizadas por la inspección de la AEAT en el domicilio de Barcelona. Expone su desacuerdo con la descalificación de las pruebas obtenidas de testigos que la Inspección ha incorporado al presente conflicto, y también con la valoración que hace la HTN sobre los datos obtenidos de terceros que acreditan, a su juicio, la vinculación de los contribuyentes con Barcelona.

- Advierte la necesidad e diferenciar los criterios que sobre la domiciliación de los contribuyentes se establecen en el Convenio Económico (permanencia en un determinado territorio y centro de intereses) entendiéndose que ha quedado probado que el principal centro de intereses de los interesados debe situarse en territorio común.

- Discrepa sobre el valor probatorio que la HTN atribuye al empadronamiento y a la adquisición de la vecindad civil navarra por parte de los contribuyentes, ya que en ningún caso demuestran la permanencia de los mismos, ni, esta última, es una consecuencia de una resolución judicial.

Y, en relación con el escrito aportado ante esta Junta Arbitral por los interesados, señala la AEAT que no contiene ninguna prueba sobre el hecho que ahora se discute.

En consonancia con lo anterior, termina sus alegaciones la AEAT instando a esta Junta Arbitral a que declare la domiciliación de los contribuyentes en territorio común, sea por su permanencia durante más de 183 días del año, sea por tener en el mismo el principal centro de intereses económicos.

19º. El 7 de enero de 2015, la HTN dirige un escrito de alegaciones finales a esta Junta Arbitral en el que se expone que no se han aportado, durante el periodo de instrucción, nuevas pruebas al procedimiento por considerarse suficientes las obrantes en su anterior contestación al planteamiento del conflicto, pero que habiéndose aportado nuevas pruebas por parte de la AEAT, el 1 de septiembre de 2014, desean manifestar:

- Que por haber presentado los interesados sus declaraciones del IRPF e IP ante la HTN, incumbe a la AEAT la aportación de pruebas acreditativas tendentes a demostrar lo contrario.

- Que la suscripción al periódico La Vanguardia ha sido un dato de tan escaso valor probatorio que la propia AEAT lo había ignorado previamente, no habiéndose cancelado tras su traslado a Navarra por seguir recibéndolo sus familiares en Barcelona o ellos mismos en sus estancias en esa ciudad.

- Que el requerimiento de aportación de justificantes y de comparecencia en las dependencias de la AEAT en Barcelona que esta Administración dirigió a los interesados no es correcto en su forma (ya que no se trata del inicio de un procedimiento de comprobación por cuanto este lleva sustanciándose varios años); porque se requieren datos que ya son conocidos por la Inspección; porque se hace en la forma más gravosa para los contribuyentes al exigirles su

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

comparecencia personal; y porque se vulneran las normas sobre competencia inspectora entre ambas Administraciones. Añadiendo a lo anterior que la AEAT no ha aportado al procedimiento el Informe que ha debido recoger el resultado de estas actuaciones.

- Que del material probatorio del expediente se deduce que los contribuyentes, por razones de salud, han permanecido habitualmente en Navarra, siendo este motivo aceptado por esta Junta Arbitral como dado relevante que puede justificar la residencia de una persona en un determinado territorio. Así se deduce de los consumos de suministros en sus viviendas que acreditan haberse ocupado efectivamente durante la mitad de cada año.

- Que la pretensión de la AEAT realmente solo se fundamenta en los vínculos económicos de los contribuyentes, dato este del que no cabe deducir el domicilio de los contribuyentes pues se afecta al derecho de los ciudadanos a fijar su residencia libremente y a desarrollar libremente sus actividades económicas.

Por todo ello, concluye la HTN, se solicita de esta Junta Arbitral la desestimación de las pretensiones de cambio de domicilio instadas por la AEAT.

II. NORMAS APLICABLES

20º. Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante RJAN); así como las que resultan de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

21º. Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en virtud de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que prevé:

1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

A este efecto, el artículo 43 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también declara:

Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio Económico.

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo previsto en los citados artículos del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Cuestiones previas

22º. Antes de exponer el acuerdo de esta Junta Arbitral sobre el fondo del presente conflicto es necesario examinar y resolver algunas cuestiones que tienen el carácter de previas y que se deducen de las alegaciones presentadas por las partes.

La primera de estas cuestiones se refiere a las manifestaciones vertidas por la HTN en su escrito de contestación a las pretensiones de la AEAT, en las que alega haberse producido una prolongación indebida del procedimiento de comprobación seguido por la AEAT en relación al domicilio de los obligados tributarios, ya que las actuaciones se iniciaron en marzo de 2008, emitiéndose al respecto un Informe en septiembre de 2009, y continuaron con otras nuevas cuyos resultados se materializan en una diligencia de inspección de febrero de 2010, quedando paralizado desde entonces hasta abril de 2013, momento en que, tras la emisión de un nuevo Informe, se insta a la HTN el cambio de domicilio.

Este hecho, según expusimos en los Antecedentes, es interpretado por la HTN en el sentido de que los responsables de la decisión de la AEAT no consideraron que las pruebas reunidas hasta 2010 fuesen suficientes para justificar el cambio de domicilio que se pretendía.

Por nuestra parte, en relación con estas manifestaciones de la HTN, hemos de señalar que el retraso advertido no ha de tener en principio efectos sobre la petición de cambio de domicilio, pues la estimación o desestimación de la misma dependerá de las pruebas que se aporten respecto de cada año, sin que corresponda a las partes valorarlas con carácter definitivo. Otra cosa es la posible incidencia que esta prolongación o demora en el planteamiento del conflicto pueda tener en otras cuestiones que, si bien pueden estar relacionadas con el domicilio de los contribuyentes (créditos entre Administraciones, etc.), no han de ser objeto de un pronunciamiento por parte de esta Junta Arbitral.

23º. La segunda cuestión sobre la que debemos hacer un pronunciamiento, en virtud de lo dispuesto en el artículo 18.3 del Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, se refiere a la inadmisión del escrito de alegaciones finales presentado por la HTN el 7 de enero de 2015, dado que la resolución del presidente de esta Junta Arbitral poniendo de manifiesto del expediente a las partes e iniciando el plazo de 15 días establecido al efecto, se notificó a la HTN el 27/11/2014, por lo que había finalizado el 18/12/2014. Ello aunque en dicho escrito se contengan exclusivamente alegaciones y argumentos jurídicos. Es decir, ajustándose su contenido a las previsiones del RJAN.

En relación con esta cuestión hemos de partir de lo que declaramos en la Resolución del Conflicto 49/2012, donde se dijo que:

“en materia de plazos, el Tribunal Supremo, en sentencia de 7 de junio de 2012 (Sección 2ª, Ponente: Excmo. Sr. Emilio Frías Ponce) ha rechazado la interpretación que esta Junta Arbitral realizó sobre el carácter preclusivo de los plazos establecidos en el artículo 43 del Convenio Económico y 14 del RJAN, plazos que regulan el tiempo en que deben plantearse los conflictos y que podían ser asimilables a los establecidos para el ejercicio de una acción. Con fundamento en esta sentencia entendemos que tampoco debe atribuirse el carácter de plazos preclusivos a los que rigen los periodos en los que deben sustanciarse las distintas fases del procedimiento. En consecuencia, no cabría entender que el incumplimiento del plazo fijado para cada una de las distintas fases del procedimiento –instrucción o alegaciones finales– conlleva la nulidad de las actuaciones realizadas fuera de esos términos por las partes o por el

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

interesado, aunque ello no prive a estas disposiciones de otra clase de efectos (v.g. son el límite mínimo de días o meses de duración de cada fase, etc.).

Ahora bien, lo anterior no puede conducir en modo alguno a que una actuación realizada fuera de esos plazos pudiera causar una desventaja procedimental o cualquier forma de indefensión a la otra parte, cuestión ésta que trata de evitar en todo caso esta Junta Arbitral ...”.

Pues bien, en el entendimiento de que mantenemos la validez general de lo dicho en aquella Resolución, concurren en este caso circunstancias que exigen y justifican matizarla para circunscribirla a los límites en que debe ser comprendida, pues en el escrito al que ahora nos referimos deben ser tomadas en consideración. En primer lugar, que el incumplimiento del plazo ha supuesto un exceso de más del doble del periodo fijado normativamente para su presentación (quince días); y, en segundo término, que la HTN ni hizo uso de su derecho a presentar alegaciones y/o pruebas durante el periodo de instrucción del procedimiento, ni, ya dentro del plazo conferido para presentar las alegaciones finales, tampoco ha hecho uso de la posibilidad de solicitar una ampliación del citado plazo. Además, otra interpretación conduciría a mantener abierto este periodo de manera indefinida –en el sentido de no definida- lo que podría dar lugar a otros segundos escritos, etc. A este efecto hemos de tener en consideración también la cautela con que viene actuando esta Junta Arbitral en materia de notificaciones a las partes de los diversos trámites del procedimiento con el fin de no entorpecer ni dificultar a las mismas o a los interesados el ejercicio de sus derechos, dado que con esta cautela se contribuye al mejor desarrollo de los conflictos que se sustancian ante ella.

Por todo ello debemos rechazar el escrito presentado por la HTN en enero de 2015, procediendo a su devolución a la citada Administración.

III.3. El objeto del presente conflicto

24º. El presente conflicto tiene por objeto resolver la petición formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el cambio de domicilio de los cónyuges don AAA y doña BBB, fundada en que, en aplicación de las normas fijadas al respecto, deben considerarse domiciliados en la ciudad de Barcelona, calle CCC, y no, como vienen declarando, en la localidad de DDD, Navarra.

25º. Hemos de destacar por tanto que, aun tratándose de un conflicto que afecta a dos personas físicas, las cuestiones que afectan a su resolución pueden, al margen de que estén unidos por el vínculo conyugal, tratarse conjuntamente, pues, salvo en algunos aspectos muy concretos (domicilio declarado a HHH o en el IAE) que hemos advertido en los Antecedentes, todas sus manifestaciones, datos, pruebas, etc., son coincidentes y tienen efectos para ambos.

26º. En cuanto a los años a que se extiende el conflicto, la AEAT señala en todos sus escritos que su petición afecta al año 2008 y siguientes (la petición literalmente viene instando “con efectos desde 2008”), si bien, al no precisar el año último comprendido en su petición, debemos fijarlo en el año 2012, ya que, por el momento en el que plantea la petición, 9 de julio de 2013, es razonable excluir el año 2013 de los efectos de este procedimiento, pues, de otra parte, el fundamento de la petición se sitúa, en lo esencial, en un Informe de la Inspección de abril de 2013.

Este ha sido el criterio seguido por esta Junta Arbitral en el Asunto 49/12, en el que hemos declarado:

“Hemos también de señalar respecto de los efectos en el tiempo a que se extiende la petición de cambio de domicilio que ha de quedar circunscrita a los periodos que transcurren desde enero de 2007 a 2011, incluido, pues a pesar de que en el expediente se encuentran pruebas referentes a 2012 e incluso a 2013, habiéndose iniciado el conflicto en junio de 2012, y fijado el efecto pro praetérito de la petición en 2007, ni debemos extender los efectos de una declaración más allá de 2007, ni a ejercicios posteriores a 2011.”

III.4. Sobre el fondo del asunto: el artículo 8 del Convenio Económico

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

27º. En relación con el objeto del presente conflicto, y así lo citan ambas partes, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico que dispone:

Artículo 8. Domicilio fiscal y residencia habitual

1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

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

(....)

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

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

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

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

3. Asimismo se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro:

a) Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Esta disposición, como hemos sostenido en otras Resoluciones, establece, en lo esencial, tres criterios de aplicación sucesiva para determinar si debe situarse en el territorio foral de Navarra la residencia de las personas físicas. A saber: la permanencia en un determinado territorio; el principal centro de intereses del contribuyente, y la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Comenzaremos por tanto examinando si se dan las circunstancias exigidas en relación con el primer criterio legalmente previsto: la permanencia en un determinado territorio el mayor número de días de cada uno de los años afectados por el conflicto, computando a este efecto las ausencias temporales y presumiéndola cuando en él radique su vivienda habitual. Y dado que para la aplicación del mismo resulta esencial el examen y valoración del material

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

probatorio aportado al expediente, comenzaremos por recordar la forma en que esta Junta Arbitral viene abordando algunas cuestiones de validez generalizada, así como aquellas otras que deban ser resueltas con carácter previo a las restantes.

III.4º Cuestiones generales y previas sobre la prueba

28º. Dado el contenido del presente asunto, debemos comenzar reiterando que, en los conflictos que afectan a varios años o ejercicios, hemos mantenido repetidamente que las pruebas deben ser examinadas con separación y en relación con el periodo para el que tengan validez, por lo que, en consecuencia, la resolución debe asimismo distinguir entre los distintos años afectados.

29º. Una segunda cuestión también previa, afecta a la invocación que hace la HTN del hecho de que los contribuyentes adquirieron la vecindad foral Navarra, lo que, a su juicio, supone la intervención de un órgano judicial aceptando que los interesados viven ininterrumpidamente en Navarra desde el año 2007. Es decir, indirectamente se estaría afirmando por esta Administración la existencia de una prueba a la que se podría atribuir un valor predeterminado ante esta Junta Arbitral.

Sin embargo ello no es así. Baste decir al respecto que la adquisición de la vecindad civil se basa, normalmente en estos casos, en una declaración de los interesados, que se acredita mediante una certificación de empadronamiento en un municipio del territorio foral -entre otros documentos no relevantes ahora-, dirigida al Registro civil, por lo que la intervención de éste se limita a controlar que estos datos sean ciertos (tanto la declaración como el certificado de empadronamiento), pero no se extiende a verificar que se hubiese permanecido en el territorio de forma ininterrumpida. Es más, respecto de la inscripción en el Padrón municipal, además de que está prevista legalmente su revisión periódica para alterar su contenido, también ha de decirse que lo único que prueba es la realidad de que el declarante y funcionario interviniente han hecho las manifestaciones que contiene, pero no que las mismas sean exactas, motivo por el cual no se admite generalizadamente como prueba del domicilio o de la vecindad administrativa (v.g. la STS nº 588/2009, de 14/09/2009).

30º. En tercer lugar, y resulta especialmente relevante en este conflicto, hemos también afirmado en otras ocasiones que:

“esta Junta Arbitral ha venido sosteniendo reiteradamente que la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares. Y hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba” (Resolución 49/12).

31º. Y, finalmente, en relación con la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones que los contribuyentes presentan ante las Administraciones tributarias –en este caso las han presentado ante la HTN manifestando estar domiciliadas y residir en territorio de Navarra- hemos también afirmado que tal manifestación:

“en nuestro ordenamiento, goza de la presunción iuris tantum de veracidad por expreso mandato de los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, razón por la cual la carga de la prueba corresponde, en principio, a la Administración del Estado, quien debe al menos aportar indicios que permitan poner en duda la veracidad de lo anteriormente afirmado por el contribuyente (Resolución JAN 40/2011), ya que tal presunción tampoco priva a los propios interesados de la posibilidad de rectificación, ni a las Administraciones de la posibilidad de comprobar la veracidad y exactitud de estas declaraciones y autoliquidaciones y, en su caso, también de rectificarlas.” (Resolución JAN 32/2010 y 63/2013).

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Pues bien, en el presente conflicto y a la vista de los Antecedentes en que hemos resumido la posición y argumentos de ambas partes, hemos de entender que la AEAT no ha actuado de manera infundada ya que su pretensión está amparada, en principio, en un conjunto de datos que permiten instar la modificación del domicilio que los contribuyentes han venido declarando ante la HTN.

III.5. Las estancias de los contribuyentes en ambos territorios y el examen anualizado de las pruebas

32º. Las manifestaciones de los interesados y de sus familiares, así como otros elementos de prueba que constan en los Antecedentes, muestran que:

- Los contribuyentes distribuían sus estancias durante el año en los dos domicilios que han sido el centro del debate: en territorio foral, DDD, y en territorio común, en calle CCC, en Barcelona.

- Es más, la duración de los periodos que admiten permanecer en cada uno de ellos, viene casi a estar distribuida de manera muy equilibrada pues, en más de una ocasión han afirmado permanecer en territorio común en los meses de noviembre a marzo (en algún caso de precisa que “desde todos los santos”) y que también en otras épocas del año se trasladan a Barcelona o pasan temporadas en una tercera vivienda, situada también en territorio común.

- Es decir, el cómputo de estos periodos y estancias nos lleva a concluir que, frente a lo declarado por los contribuyentes ante la HTN, también podría ser el territorio común el lugar de permanencia del mayor número de días de los distintos años, si bien se trasladarían a Navarra en otros periodos más cortos, siendo la razón de estos traslados la de ser atendidos en un determinado centro médico de Pamplona.

33º. A la vista de lo anterior se hace necesario examinar con detenimiento el material probatorio aportado al expediente para alcanzar una conclusión u otra.

A este efecto entendemos, primeramente, que el examen de las pruebas que se han aportado en el escrito de planteamiento del conflicto permite afirmar que la AEAT ha cumplido con la carga de la prueba que le incumbía en orden a enervar la presunción de certeza de que han gozado las declaraciones de los contribuyentes. Así se desprende de varios datos obrantes en el expediente como pueden ser: las manifestaciones de los interesados dirigidas a terceros comunicándoles su dirección en Barcelona a efectos de correspondencia, notificaciones, etc. (aunque en alguna ocasión dieran su dirección en Navarra, figuraba como su domicilio el de Barcelona en sus comunicaciones al INSS, al Servicio Catalán de Salud, al gimnasio, a muy diversas entidades bancarias y, don AAA, a HHH de Pamplona); la propia ubicación de la mayor parte de las entidades bancarias con las que mantenían relaciones económicas; la ubicación de las empresas de las que percibe retribuciones como administrador; el lugar en el que han sido notificados los interesados, así como otros datos también obrantes en el expediente (número de teléfono fijo en Barcelona, pero no en DDD, etc.).

34º. En cuanto a los datos aportados por la AEAT, referidos a los consumos, bien de energía bien de agua, correspondientes a la vivienda de que disponen los contribuyentes en Navarra, DDD-al margen de que este tipo de datos haya de ser examinado conjuntamente con otras pruebas pues no son siempre realmente acreditativos de la permanencia de los contribuyentes en una vivienda pues pueden ser realizados por terceros (familiares, empleados, etc.)-, en este caso, la información ha sido aportada en periodos anuales, razón por la que, habiendo aceptado que los contribuyentes disponían de dos viviendas en dos lugares diferentes, no es de extrañar que sus volúmenes puedan considerarse inferiores a los que serían normales. Es decir, son datos escasamente significativos en esta ocasión.

Por otra parte, aunque también la AEAT haya incorporado al expediente información sobre los consumos correspondientes a la vivienda sita en la calle CCC, hemos de recordar que las explicaciones que se han ofrecido sobre estas lecturas demuestran que los contadores que han sido tomados como referencia, estaban midiendo consumos que no se correspondían con el

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

que habrían realizado los contribuyentes en su propio domicilio, sino el realizado para los servicios comunes del edificio incluyendo las restantes viviendas. Es decir, se trata de una información que, a nuestro juicio, poco aporta al objeto del presente conflicto.

35º. Ahora bien, si examinamos los consumos (agua y energía) que, sobre la vivienda de que disponen en Barcelona los contribuyentes, aporta la HTN, hemos de manifestar que, si bien solo se refieren a dos años (2008 y 2009) de los cinco afectados por el conflicto, al venir desglosados por meses –aunque al no ser siempre las lecturas reales hayamos tenido que tomar en consideración este hecho– sí nos permiten obtener una cierta información pormenorizada sobre las ocupación efectiva de ese domicilio, sin que existan razones para pensar que los consumos se pudieran hacer por una persona distinta, ya que los familiares tienen sus propias viviendas y disponen de contadores distintos para los diferentes consumos.

Esta información confirmaría, ya que los mayores consumos se realizan en los meses de invierno de 2008 y 2009 (diciembre a marzo, principalmente. Es decir, escasamente cuatro meses), que los contribuyentes habrían usado durante ese periodo la vivienda de Barcelona. Pero también confirmaría que, en los restantes ocho meses de esos años, no habrían existido apenas consumos en esa vivienda. Es decir, son datos que se armonizan con la reiterada manifestación de que los contribuyentes ocupan la vivienda de Barcelona durante los meses de invierno, trasladándose a Navarra el resto del año. Y también se ve confirmada por otros muchos datos que han sido incorporados al expediente que reflejan, en unos casos, que los contribuyentes no se encontraban en la vivienda de Navarra durante esos meses de invierno y que, en cambio sí se encontraban en Barcelona. Nos referimos a las actuaciones de las administraciones en las que no se localiza a los interesados en el domicilio de DDD y a las que demuestran que se encontraban en Barcelona, fuesen actuaciones realizadas por la AEAT o por la HTN.

Es decir, la pretensión de cambio de domicilio que formula la AEAT y que apoya en las pruebas antes mencionadas, se vería contrarrestada por otros datos aportados por la HTN que confirmarían las declaraciones de los contribuyentes para los años 2008 y 2009.

36º. Ahora bien, en relación con los restantes años a que se extiende el conflicto –2010, 2011 y 2012– no solo no se ha aportado información sobre los consumos que se habrían realizado en la vivienda de Barcelona, sino que tampoco se confirma que sean razones médicas –la proximidad a HHH a–, las que han motivado que los contribuyentes mantuvieran su residencia en Navarra pues, de los datos obrantes en el expediente y a diferencia de lo señalado anteriormente, se desprende que las actuaciones desarrolladas por cualquiera de las dos Administraciones en conflicto (notificaciones o visitas), sea el lugar –Navarra o territorio común– y el periodo del año en el que se hubiesen realizado, han corrido desigual suerte, no pudiendo deducirse que en unos meses del año pudiesen localizarse principalmente en uno u otro lugar. Y tampoco se confirman las afirmaciones de los interesados cuando se contrastan con la información aportada por HHH, ya que las asistencias a dicho centro ni son tan frecuentes como para justificar la residencia en territorio foral (el año en el que se registra un mayor número de asistencias a ese centro es 2012, y solo en cinco ocasiones, sumando las visitas médicas de los dos contribuyentes), ni tampoco tales visitas a HHH pueden ubicarse en aquellos periodos del año en los que supuestamente estarían viviendo en Navarra; antes bien, si desde febrero a diciembre normalmente se encuentran en Barcelona, en esos años, serían más las veces que habrían de trasladarse a HHH desde Barcelona, que aquellos otros desplazamientos que se efectuaron desde el propio DDD. Muy claramente, en el año 2010, las actuaciones de que existe constancia en el expediente –tanto de la AEAT como de la HTN– dejan ver que en ningún caso fueron localizados los contribuyentes en su domicilio en Navarra, siéndolo en cambio y en todas las ocasiones en las que se intentó, en Barcelona.

En resumen, los hechos acreditados en el expediente no desmienten el contenido de las declaraciones hechas por los interesados ante la HTN correspondientes a los años 2008 y 2009. Pero, en sentido opuesto, durante los años 2010, 2011 y 2012, las pruebas aportadas en este conflicto vienen a acreditar que los contribuyentes habían tenido su residencia habitual en territorio común, sin que ello impida que efectuasen traslados a Navarra donde podrían pasar algunos periodos durante esos años.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

37º. Finalmente, y dado que la AEAT ha fundado su petición no solo en el primero de los criterios establecidos en el artículo 8 del Convenio Económico –la permanencia del contribuyente en territorio foral-, sino que también ha invocado su apartado segundo, en el que se establece como criterio subsidiario del anterior el *“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”*, hemos de advertir que, habiendo estimado la suficiencia de las pruebas relativas a la permanencia de los contribuyentes, no es necesario acudir al mismo.

IV. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra acuerda:

Primero: la devolución a la Hacienda Tributaria de Navarra del escrito de alegaciones presentado el 7 de enero de 2015 ante esta Junta Arbitral.

Segundo: estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los años 2010, 2011 y 2012, y declarar que Don AAA y D^a BBB han tenido su domicilio fiscal en territorio común.

Tercero: desestimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los años 2008 y 2009.

V.- FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución

VI.-EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 3 de febrero de 2015.

Esta Sentencia anula la Resolución de 3 de febrero de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 64/2013

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia de 27 de enero de 2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Enero de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso contencioso administrativo núm. 221/2015, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representada por el Procurador D. (...), bajo la dirección letrada de D. (...), contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 3 de febrero de 2015, dictada en el conflicto núm. 64/2013, promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el cambio de domicilio de los cónyuges Don AAA y Doña BBB.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La resolución de 3 de febrero de 2015, dictada en el conflicto núm. 64/2013, promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el cambio de domicilio de los cónyuges Don AAA y Doña BBB, estima la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los años 2010, 2011 Y 2012, declarando que los citados contribuyentes han tenido su domicilio fiscal en territorio común, pero desestima la pretensión en relación con los años 2008 y 2009.

Contra la referida resolución, la Comunidad Foral de Navarra interpuso recurso contencioso administrativo, que tuvo entrada en este Tribunal el 14 de abril de 2015, formalizando demanda, en la que se solicita sentencia estimatoria del recurso, declarando, en consecuencia, que la resolución recurrida es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que ha de desestimarse el conflicto planteado por la AEAT y la petición que articulaba, confirmando que es conforme a derecho el domicilio fiscal declarado por Don AAA y Doña BBB, sito en DDD (Navarra), en todo el periodo examinado, esto es, desde el 1 de enero de 2008 a 31 de diciembre de 2012.

SEGUNDO.- Conferido traslado al Abogado del Estado contestó a la demanda, solicitando sentencia desestimatoria del recurso, con mantenimiento del acuerdo recurrido, con expresa imposición de costas a la contraparte.

TERCERO.- Recibido el pleito a prueba se admitió la propuesta.

CUARTO.- Formuladas conclusiones, se señaló para el acto de votación y fallo la audiencia del día 19 de enero de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal. Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Esta Sentencia anula la Resolución de 3 de febrero de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 64/2013

PRIMERO.- La única cuestión que ha de resolverse consiste en determinar si el domicilio fiscal de los cónyuges Don AAA y Doña BBB en los años 2010, 2011 y 2012 fue en Barcelona, calle CCC, como declaró la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, o, en DDD (Navarra), como pretende la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, al discrepar ésta de la resolución dictada que sólo admite que en los años 2008 y 2009 los referidos cónyuges tuvieron su domicilio en Navarra, pero no en los años 2010, 2011 y 2012.

SEGUNDO.- Conviene recordar, ante todo, la fundamentación que ofrece la resolución impugnada en el punto controvertido, tras reconocer que en 2008 y 2009 los mayores consumos de energía y agua se realizaban sólo en cuatro meses en Barcelona, no existiendo apenas consumos en los restantes meses en la vivienda de Barcelona, datos que se armonizaban con la reiterada manifestación de los interesados de que ocupaban la vivienda durante los meses de invierno, trasladándose a Navarra el resto del año, lo que se confirmaba con otros que reflejaban que los contribuyentes no se encontraban en la vivienda de Navarra durante esos meses de invierno y sí en Barcelona (se refiere a las actuaciones de las administraciones a los domicilios)

«Ahora bien, en relación con los restantes años a que se extiende el conflicto 2010, 2011 y 2012- no sólo no se ha aportado información sobre los consumos que se habrían realizado en la vivienda de Barcelona, sino que tampoco se confirma que sean razones médicas- la proximidad a HHH - las que han motivado que los contribuyentes mantuvieran su residencia en Navarra, pues, de los datos obrantes en el expediente y a diferencia de lo señalado anteriormente, se desprende que las actuaciones desarrolladas por cualquiera de las dos Administraciones en conflicto (notificaciones o visitas), sea el lugar- Navarra o territorio común- y el periodo del año en el que se hubiesen realizado, han corrido desigual suerte, no pudiendo deducirse que en unos meses del año pudiesen localizarse principalmente en uno u otro lugar, y tampoco se confirman las afirmaciones de los interesados, cuando se contrastan con la información aportada por HHH, ya que las asistencia a dicho centro ni son tan frecuentes como para justificar la residencia en territorio foral (el año en el que se registra un mayor número de asistencias a ese centro es 2012, y solo en cinco ocasiones, sumando las visitas de los dos contribuyentes), ni tampoco tales visitas a HHH pueden ubicarse en aquellos periodos del año en los que supuestamente estarían viviendo en Navarra; antes bien, si desde febrero a diciembre normalmente se encuentran en Barcelona, en esos años serian más las veces que habrían de trasladarse a HHH desde Barcelona, que aquellos otros desplazamientos que se efectuaron desde el propio DDD. Muy claramente, en el año 2010, las actuaciones de que existe constancia en el expediente, tanto de la AEAT como de la HTN dejan ver que en ningún caso fueron localizados los contribuyentes en su domicilio de Navarra, siéndolo en cambio y en todas las ocasiones en las que se intentó, en Barcelona.»

TERCERO.- En contra, mantiene la recurrente que el domicilio de los contribuyentes, fijado a través del criterio de la residencia el mayor número de días al año, radicaba en DDD (Navarra) no sólo en 2008 y 2009, sino también en 2010, 2011 y 2012, al haber quedado acreditado que en estos años se encontraban en las mismas condiciones y circunstancias que en 2008 y 2009.

En efecto, alega que la Junta Arbitral, aunque la relación del matrimonio AAA - BBB con Cataluña existió también en los ejercicios 2008 - 2009, desestimó la pretensión de la AEAT al reconocer el domicilio en Navarra, en base al examen de los datos de los consumos de energía y agua producidos en las dos viviendas, que permitían una información pormenorizada sobre la ocupación efectiva de ese domicilio, en periodos distintos a los meses de invierno (diciembre a marzo principalmente), sin que existieran razones para pensar que los consumos se pudieran hacer por persona distinta, al tener los familiares sus propias viviendas y disponer de contadores distintos para los diferentes usuarios, información que se confirmaba por las actuaciones de las Administraciones en las que no se localiza a los interesados en el domicilio de DDD y las que demuestran que se encontraban en Barcelona, careciendo, a su juicio, de sustento suficiente la fijación de la fecha de inicio del cambio de domicilio, el 1 de enero de 2010, ante la inexistencia de diferencias objetivas de naturaleza fáctica que puedan reputarse

Esta Sentencia anula la Resolución de 3 de febrero de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 64/2013

relevantes entre, por un lado, el periodo que abarca los años 2008,2009 y, por otro los años 2010 y siguientes.

Así, incide en que si se examinan los consumos anuales eléctricos de 2010 en comparación con los de 2009, se aprecia que no difieren sustancialmente los años 2008 y 2009 respecto de los años 2010 a 2012, dándose la circunstancia que el consumo anual en DDD en 2010 fue superior al de 2009 al ascender a 1183 kwh frente a los 805 kwh de 2009 e inferior el de la vivienda de Barcelona en 2010 al de 2009, al pasar de 1128 kwh en 2009 a 793 kwh en 2010, sin que, en todo caso, la falta de aportación de datos mensuales de 2010 a 2012 pueda nunca erigirse en causa de estimación de la pretensión de la AEAT, al corresponder a ésta, por pretender alterar el domicilio fijado por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias, la carga de la prueba.

Agrega que, aunque no se haya dispuesto de datos mensuales correspondientes a los años 2010 a 2012, no hay ningún elemento objetivo que permita deducir ni sospechar variaciones relevantes en la temporalidad de los consumos imputables a la vivienda de Barcelona, por lo que la resolución debería haberse sustentado en la lógica asunción de que la situación era la misma.

Por otra parte, en cuanto a la otra circunstancia a que se refiere la resolución, resalta que en los años 2008 y 2009 no consta que los contribuyentes requiriesen de ninguna atención por los servicios médicos de HHH, a pesar de lo cual se reconoció el domicilio en Pamplona, figurando en cambio 26 atenciones médicas desde julio de 2010 a octubre de 2013 en Pamplona, y estando las tarjetas sanitarias del Servicio Catalán de Salud canceladas al menos desde el año 2011, faltando en todo caso también prueba por la AEAT de que en el periodo de 2010 a 2012 recibiesen atenciones médicas en Barcelona.

CUARTO.- El recurso tiene que prosperar, toda vez que el examen de los consumos mensuales de energía y de agua referidos a la vivienda de CCC, de Barcelona, cuyo titular es Doña BBB, desde el 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2012, completada la documentación en fase de prueba, pone de manifiesto que la relación del matrimonio AAA - BBB con Cataluña es sustancialmente la misma durante todo el periodo, apreciándose incluso en los años 2010 a 2012 un consumo inferior en Cataluña.

En efecto, por lo que respecta a la luz, de un consumo de 508 en la factura de Febrero de 2009, de 542 en la de 30 de marzo, de 78 en la de 2 de junio y de 0 en las de julio, septiembre y noviembre, se pasa a 539 en la de 1 de febrero de 2010, a 254 en la de 1 de abril de 2010, y a 0 en las facturas de junio, julio, septiembre y noviembre, siendo los consumos de 513 y 536 en las facturas de enero y marzo de 2011. Y de 489 y 434 en los mismos meses de 2013, y de 0 en los restantes de los dos ejercicios; ocurriendo algo similar en el consumo de agua, ya que en todos los años 2010,2011 y 2012 el consumo anual es inferior al de los años anteriores. no existiendo consumo en las facturas de abril y julio de 2010 y 2011 y de abril, julio y octubre de 2012.

Por otra parte, por lo que respecta a las atenciones médicas, llama asimismo la atención de la inexistencia de las mismas en HHH en 2008 y 2009, y sí en los años posteriores, debiendo significarse que las tarjetas sanitarias de los contribuyentes, expedidas por el Servicio Catalán de Salud, fueron canceladas en el año 2011.

Finalmente, las visitas practicadas bien por la AEAT bien por la Hacienda Tributaria de Navarra en Pamplona no pueden tener la relevancia que le asigna la Junta Arbitral pues sólo consta que se realizaran en los años 2012 y 2013, con éxito la de 31 de julio de 2012 y las de 12 de marzo y 31 de mayo de 2013, pudiendo obedecer la falta de localización en el domicilio en las fechas 14, 24 Y25 de mayo a ausencias temporales.

Todos estos datos, nos lleva a concluir que el domicilio de los contribuyentes, fijado a través del criterio de la residencia el mayor número de días al año, radicaba en DDD (Navarra) no sólo en 2008 y 2009, como determinó la Junta Arbitral, sino también en 2010, 2011 y 2012, al encontrarse prácticamente en las mismas condiciones y circunstancias, lo que determina la

Esta Sentencia anula la Resolución de 3 de febrero de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 64/2013

necesidad de estimar el recurso contencioso administrativo, sin que se aprecien circunstancias para hacer una imposición de costas.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1. ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 3 de febrero de 2015, que se anula, declarándose en su lugar la procedencia de desestimar el conflicto planteado por la AEAT en su integridad.

2. No imponer las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2013. CONFLICTO 49/2012

Conflicto: 49/2012

Promotor: Administración General del Estado

Contra: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente

Fecha de la resolución: 7 de noviembre de 2013

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º El día 13 de junio de 2012 tuvo entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra -en adelante, Junta Arbitral- prevista en el artículo 51 del Convenio Económico escrito de la Directora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) planteando un conflicto con la Comunidad Foral de Navarra (en adelante CFN) relativo a la domiciliación de don AAA por el que solicita que, con efectos desde el uno de enero de 2007, se declare que debe modificarse el domicilio que el contribuyente viene declarando en Navarra, por otro distinto sito en CCC (Madrid), en la calle (...).

En acreditación del cumplimiento de los trámites del procedimiento cuya observancia es preceptiva, aporta escrito de 26 de marzo de 2012 dirigido a la Hacienda Foral Navarra en el que se contiene la propuesta del mencionado cambio de domicilio (afectando también inicialmente esta propuesta a la esposa del contribuyente).

2º La petición que se dirige a esta Junta Arbitral se fundamentaba en dos Informes emitidos por la Inspección de la AEAT, tanto de Madrid como de Navarra, que resumidamente vinieron a constatar los hechos y circunstancias que pasamos a resumir.

Por parte de la inspección de Navarra que:

- Según consta en la base de datos de la AEAT, los cónyuges declaran estar domiciliados fiscalmente en Navarra, en la calle EEE de Pamplona; que entre 2007 y 2010 ha percibido rendimientos del trabajo de diez entidades, ocho de ellas con domicilio fiscal en Madrid (una con domicilio social en Bilbao), otra con domicilio en Segovia y otra en Navarra; que en el citado período de tiempo el contribuyente ha sido administrador de doce entidades, ocho domiciliadas en Madrid, dos en (...), una en (...) y una en Navarra; y que es titular, según información catastral, de cuatro inmuebles, todos situados en territorio común (dos en Madrid y dos en (...)).

- Añade el Informe que diversas entidades bancarias han suministrado información a la AEAT en las que consta que: el contribuyente es titular de ocho cuentas, en las que fija su domicilio en Madrid (en todos los casos en CCC (Madrid), salvo en uno de ellos en que declara otro domicilio, pero también situado en Madrid); los consumos facturados en la vivienda de CCC (Madrid), durante el año 2010, han ascendido a más de 24.000 kw., existiendo una regularidad en sus cuantías durante los distintos periodos de ese año. Igualmente, en la Tesorería General de la Seguridad Social el contribuyente consta como domiciliado en Madrid, en primer lugar en el DDD (Madrid), y alternativamente en CCC (Madrid).

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- En los datos de empadronamiento del Ayuntamiento de Pamplona figuran domiciliados, desde diciembre de 2008, en la calle EEE tanto el contribuyente como su esposa, así como dos hijos de estos AB1 desde el año 2000 y AB2 desde el año 2010). El contribuyente había estado domiciliado con anterioridad en otra vivienda situada en la Avda. FFF (Navarra).

- Realizada una visita de comprobación, en noviembre de 2011, en el domicilio sito en FFF, el portero de la finca manifiesta desconocer a los contribuyentes, indicando que la citada vivienda era la residencia de doña (...), lo que se confirma por una empleada del hogar no identificada en la diligencia. En relación con los consumos o la titularidad de los contratos de agua, electricidad o recogida de residuos, los datos obtenidos de las diferentes entidades suministradoras resultan ahora irrelevantes.

- Realizada una visita de comprobación, en noviembre de 2011, en el domicilio sito en la calle EEE, el resultado es que varias personas desconocen a los contribuyentes, indicando que la vivienda es habitada por don AB1, hijo de ellos. En relación con los consumos de electricidad los datos obtenidos de la entidad suministradora reflejan que, desde enero de 2007 a junio de 2009, se han facturado unos 3.700 kwh. Y desde esa fecha hasta septiembre de 2011, unos 4.500 kwh, estando el contrato a nombre de un hijo de los contribuyentes y de otra persona. Según información de la Subdirección Gral. de Planificación energética, el consumo medio se sitúa entre unos 5.500 y 6.500 kwh por persona y año. Y respecto de los consumos de agua, estando también el contrato a nombre de un hijo de los contribuyentes, los consumos del periodo 2007 a 2008 ascienden a 387 m³; los de 2008 a 2009, a 58 m³; y los de 2009 a 2010, a 66 m³, siendo los consumos medios, entre 2007 y 2008, de unos 150 litros por habitante y día.

- En relación con la vivienda sita en CCC (Madrid), la electricidad a nombre del contribuyente, consumida asciende desde enero de 2007 a junio de 2009, a unos 57.600 kwh. Los datos de la compañía telefónica relacionados con el contribuyente remiten a un número fijo de Madrid (tanto en el DDD (Madrid) como en CCC (Madrid)).

- Finalmente, algunos datos de prensa de Navarra indican que se considera al contribuyente como residente en Madrid.

Por parte de la Inspección de Madrid se hace constar en su Informe que:

- Según consta en la base de datos consolidada, el contribuyente está fiscalmente estar domiciliado en Navarra desde 2011, si bien, el domicilio indicado a los bancos, está situado en CCC (Madrid).

- En la Tesorería General de la Seguridad Social el contribuyente consta, a varios efectos, como domiciliado en Madrid, bien en CCC (Madrid) bien en el DDD (Madrid).

- Realizada una visita de comprobación, en febrero de 2012, en el domicilio sito en CCC (Madrid), el agente señaló que, por el telefonillo, se le contestó por una empleada de hogar que los contribuyentes residían habitualmente en esa vivienda desde hacia 20 años. En este inmueble, el cartero también identifica al contribuyente y a su hijo –AB2- como destinatarios de la correspondencia que allí se entrega.

- Realizada una visita de comprobación, en febrero de 2012, en el domicilio sito en el DDD (Madrid), donde están domiciliadas varias entidades de las que el contribuyente es administrador, el agente señala que una persona identificada, así como el conserje de la finca, le informan que se trata de un edificio de alquiler de oficinas a empresas, habiendo trabajado anteriormente el contribuyente en alguna de ellas.

- Realizada una visita de comprobación, en febrero de 2012, en el domicilio sito en (...), en CCC (Madrid), inmueble propiedad del contribuyente, el conserje le informa de la utilización que anteriormente se hizo del mismo como oficina por parte del contribuyente, quien vive en otra urbanización en CCC (Madrid).

- El interesado es titular de un número fijo de teléfono domiciliado en CCC (Madrid).

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

3º La propuesta de cambio de domicilio, fundada en los anteriores datos, fue rechazada por la HFN el 28 mayo de 2012 por entender que no constaba acreditado que viviese habitualmente fuera del territorio de Navarra, si bien, dos días más tarde, aceptaba la propuesta referida a la esposa del Sr. AAA.

Ha de resaltarse que obra en el expediente un Informe de Inspección de la HFN en el que se aportan datos de interés al efecto, entre los que destacamos la afirmación de que el obligado no dispone en Navarra de ninguna vivienda de su propiedad si bien utiliza habitualmente la sita en GGG (Navarra), propiedad de una sociedad familiar en la que ostenta una participación del 16'67%, vivienda que no es declarada como domicilio fiscal por encontrarse aislada dentro de una finca existiendo dificultades para la recepción de notificaciones, etc. No obstante, se trata de una vivienda equipada al efecto y es utilizada por el contribuyente como se demuestra por los consumos de suministros que se realizan y que se abonan desde una cuenta bancaria sita en Navarra. Asimismo se da cuenta de la visita realizada por un agente a la bodega, en la cual el obligado tributario declaró vivir habitualmente en Navarra, en la Avda. FFF, por razones familiares, desde donde trasladó posteriormente a 2008 su domicilio. Es también en Navarra en donde desarrolla sus actividades profesionales relacionadas con diversas sociedades domiciliadas en territorio foral. Por lo demás, en el citado Informe, se contienen otras afirmaciones que serán reiteradas por el contribuyente en las alegaciones que presentaría con posterioridad y cuyo resumen se expondrá seguidamente.

4º Continuando con la exposición de los hechos y documentos obrantes en el escrito de planteamiento del conflicto, consta que, en junio de 2012, la AEAT realizó la preceptiva comunicación a la Dirección General de Coordinación Financiera con las CC.AA. a los efectos de plantear el presente conflicto ante la Junta Arbitral.

En la fundamentación jurídica de su escrito, la AEAT, considerando que esta Junta es competente y delimitado, según hemos señalado, el objeto de su pretensión por los artículos 43 del Convenio Económico y 3 c) y 11 del Reglamento de esta Junta Arbitral, se remite al artículo 8 del Convenio Económico, en cuya virtud ya la vista del material probatorio al que nos hemos referido, considera que debe fijarse el domicilio del contribuyente en territorio común, CCC (Madrid), por encontrarse allí su vivienda habitual y su principal centro de intereses, pues resulta demostrado que el domicilio declarado fiscalmente no constituye su residencia habitual. A este efecto invoca las Resoluciones 23/2009 y 26/2009 de esta Junta Arbitral que considera contravenidas por la HFN cuando rechaza la propuesta por no estar acreditada la residencia ininterrumpida del interesado en territorio de Navarra, ya que según la doctrina fijada, tal requisito no resulta exigible.

En el recorrido que hace este escrito de las pruebas que ya hemos resumido, que señalan la vivienda sita en CCC (Madrid) como residencia habitual, debemos señalar que se añaden algunas consideraciones nuevas como son: que las viviendas declaradas en Pamplona no figuran a nombre del contribuyente en el Registro de la propiedad y que la información obtenida de internet indica que, si bien ha desarrollado algunas actividades profesionales en Navarra, ello ha sido en los años 70 u 80 pero que su principal actividad tiene lugar en Madrid, lo que se corrobora por las retribuciones percibidas por el interesado que conducen a pensar que su principal centro de su actividad profesional se ubica en Madrid.

Todo lo anterior se confirma también ante la debilidad de la actividad probatoria desplegada por la HFN.

5º Por Resolución del Presidente de esta Junta Arbitral, de 25 de junio de 2012, fue admitido a trámite el conflicto y se dio traslado a la HFN (26 de junio de 2012) para que en el plazo de un mes formulase alegaciones con aportación, en su caso, de las pruebas que considerase pertinentes.

6º Dentro del periodo concedido al efecto, el 24 de julio de 2012, la HFN presentó escrito de alegaciones rechazando la petición formulada en el caso por la AEAT, en el cual, tras relatar el conjunto de actuaciones antes mencionadas, considera que no se ha acreditado que el

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

domicilio fiscal del contribuyente se encontrase fuera de Navarra durante el periodo de tiempo afectado por la solicitud, ya que no se han incorporado al planteamiento del conflicto dato o prueba alguno que no figurase anteriormente con la propuesta que le dirigió la Administración estatal, tratándose de un material probatorio que ya fue considerado insuficiente en su día.

Continúa la HFN contra-argumentando sobre los motivos que manifestó la AEAT en crítica a su negativa a aceptar el cambio de domicilio propuesto, porque, en lo que se refiere a la exigencia de que la residencia se mantenga en un determinado territorio de manera "ininterrumpida", afirma la HFN, ha sido la propia AEAT quien menciona la necesidad de su acreditación y con ello contradice el criterio de esta Junta Arbitral en las Resoluciones 23 y 26 de 2009. De otra parte, en lo que afecta a la actividad probatoria desplegada por la Hacienda foral, calificada de escasa por la AEAT, indica el escrito de contestación que con ello la AEAT pretende invertir la carga de la prueba que le incumbe y cuyo defecto haría recaer sus consecuencias exclusivamente sobre aquélla, siendo además que las manifestaciones y pruebas aportadas por el contribuyente a las que se remitía la HFN, se consideran valiosas y precisas.

Y, al efecto de contradecirlas pruebas aportadas por la Administración estatal, la HFN realiza una exposición de las mismas ordenándolas por años, si bien, con carácter general y porque se trata de pruebas que afectan a todo el periodo para el que se solicita el cambio de domicilio, afirma la HFN que el hecho de que el contribuyente sea titular de la vivienda sita en CCC (Madrid) y vincule a ella las comunicaciones con entidades bancarias o tenga en ella un empleado, es compatible con la residencia en Navarra donde se puede disponer también de otras viviendas. Todo ello por la alta capacidad económica del interesado.

Así, respecto de 2007, cuando la residencia declarada era la vivienda en la Avda. FFF, además de que el contribuyente justifica este hecho en la delicada salud de su madre -por lo que ubicó su domicilio en la casa que ella habitaba- advierte que el portero de la finca poco podía saber en 2011 (fecha de la diligencia de la Inspección de la AEAT) del año 2007, ya que solo llevaba trabajando en el inmueble un año. Este hecho y otras cuestiones que se señalan en el escrito de la HFN la llevan a concluir sobre la insuficiencia de pruebas que desvirtúan la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones de los contribuyentes pues no se demuestra que el interesado viviese en ese domicilio la mayor parte de ese año,

Respecto de los años 2008 a 2011, si bien la residencia declarada fiscalmente era la vivienda sita en la calle EEE, en Pamplona, el contribuyente ha declarado también, en diligencia de 18 de mayo de 2012, que ese domicilio no era su residencia habitual sino la de su hijo, a pesar de lo cual y de un examen unitario de toda la información existente, se llega a la conclusión de que no es posible dar una respuesta unitaria para todo el periodo afectado, debiendo considerarse especialmente, a juicio de la HFN que:

- El contribuyente dispuso, además de la vivienda en CCC (Madrid) y de otras en Navarra, de una vivienda sita en GGG (Navarra), propiedad de una sociedad familiar en la que ostentaba una participación de más del 16 %. Es esta la vivienda que señala el interesado como domicilio habitual, aunque realizando estancias también en otras. Ello se explica por la actividad que realiza como administrador único de unas bodegas que exigen su permanencia en Navarra, ya que es copropietario de las mismas y constituyen su principal activo económico y patrimonial.

- El contribuyente tiene también intereses económicos y patrimoniales en el territorio foral, pues las retribuciones que se indicaban por la AEAT, pagadas por entidades residentes en territorio común, bien tienen el carácter de pensión, bien se trata de una actividad testimonial, mientras que sus percepciones como administrador las obtiene de sociedades residentes en Navarra. De otra parte, el interesado es propietario de bienes rústicos y urbanos en distintos municipios navarros.

- Finalmente, advierte la HFN, que algunas de las pruebas aportadas la AEAT no son precisas ni se conoce a qué periodos se refieren.

Por todo ello, y en aplicación del artículo 8.2 del Convenio Económico, a juicio de la HFN no queda acreditada la permanencia requerida fuera de Navarra el mayor número de días del

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

periodo impositivo, no siendo suficiente que el contribuyente disponga de una vivienda en Madrid, donde reside su esposa, pues ha quedado demostrado que existen vínculos y actividades económicas del interesado que fijan en Navarra su lugar de residencia. Así se desprende también del propio escrito de la AEAT que, considerando no probada la permanencia en territorio común, acude a otro apartado (2º) del artículo indicado del Convenio Económico, en el que se hace una remisión al principal centro de intereses económicos como posible criterio para fijar el domicilio fiscal, si bien, a juicio de la Hacienda foral, tampoco este extremo ha quedado comprobado pues no se ha acreditado que la mayor parte de la base imponible del IRPF proviniese de rendimientos obtenidos en territorio común, antes bien, la mayor parte de su renta y actividad provienen del territorio foral.

Por todo ello, concluye la HFN, se debe desestimar la pretensión de la AEAT y declarar que el interesado tiene su residencia habitual en Navarra.

7º Una vez recibidas las alegaciones de la HFN, el Presidente, el 13 de marzo de 2013, dictó acuerdo designando ponente a Don (...), y dio traslado a las partes así como a los interesados a fin de que, en el plazo de dos meses, formularan las alegaciones que tuviesen por conveniente.

El 15 de marzo se dio efectivamente traslado a la AEAT y HTN de la citada Resolución de apertura del periodo de instrucción.

Por su parte, en relación al interesado, tras algunos intentos de Notificación esta se produjo el 26 de abril de 2013 en CCC (Madrid). No obstante, el contribuyente había presentado, el 22 de marzo, un escrito ante la AEAT solicitando una ampliación del plazo de alegaciones, que fue aceptada el 2 de abril.

8º El 15 de mayo de 2013, la AEAT dirigió un escrito a esta Junta Arbitral por el cual se proponía la incorporación al procedimiento de un conjunto de medios de prueba, cuya relación y copia obran el expediente, consistentes en lo esencial en documentos en los que se recogen los datos e información de terceros que han sido suministrados a la AEAT a requerimiento de esta.

De su examen, destacamos como hechos relevantes:

- Una relación de documentos notariales en cuyo otorgamiento participó el interesado, detallando la plaza donde se ubicaba la notaría, de la que se deduce que, en el periodo afectado por el conflicto, son una evidente mayoría los casos en los que la notaría correspondía a Madrid o a territorio común.

- Diligencia levantada en julio de 2012 por un agente tributario en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente –EEE- en la que se hace constar su ausencia, en días determinados de ese mes y año. Asimismo, en la diligencia levantada en las bodegas de las que es administrador y socio, un empleado -no se identifica nominativamente- le comunica la frecuente localización del interesado en Madrid o en Pamplona y su también frecuente ausencia de ese lugar.

- Varias diligencias, del mes de agosto de 2012, en las que se hace constar su ausencia del domicilio fiscal declarado y, en una de ellas, la información de un vecino de la finca sobre su frecuente ausencia en ese lugar. Y, en diligencias levantadas en septiembre de 2012, en CCC (Madrid), en el domicilio de la calle (...) y en otra vivienda distinta, se hace constar su ausencia en estos inmuebles en el momento de la visita.

- Se aportan también unos listados de movimientos desde 2007 de dos cuentas del (EF2) con indicación de los cargos periódicos que se realizan en la misma y de otras operaciones abonadas o cargadas en ella.

- Información suministrada por HHH, sobre las operaciones realizadas con una tarjeta de compra, desde 2007 a 2013. Del total de operaciones registradas -unas 130- unas seis se han

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

realizado en Navarra y las restantes en territorio común, preferentemente en Madrid, pues las realizadas en otros lugares ((...), etc.) coinciden normalmente con periodos estivales.

- Un conjunto de documentos y acreditaciones (compañías de seguros, asociaciones culturales o sociales, espectáculos, servicios de salud, etc.), referidos al periodo de tiempo afectado por el conflicto, que constatan bien la permanencia del contribuyente en territorio común, normalmente Madrid, bien haber señalado como domicilio a efectos de sus relaciones con terceros una vivienda situada también en territorio común -normalmente en CCC (Madrid)-, bien su vinculación estable con la vivienda de CCC (Madrid).

- Un escrito de 8 de abril de 2013, perteneciente a la Sra. BBB, esposa del interesado, dirigido a la AEAT, en el que manifiesta, entre otras cuestiones: una queja ante la AEAT por las incorrecciones en que ha incurrido en las notificaciones que se le han dirigido; la falta de competencia del órgano que incoa el expediente; su discrepancia con la interpretación que la AEAT hace del Convenio Económico y con la forma en que valoran las pruebas por aquella Administración, a cuyo efecto suministra explicaciones que, a su juicio, desvirtúan la interpretación de los hechos pretendida por la AEAT.

9º El 15 de mayo de 2013, compareció el representante del Sr. AAA ante esta Junta Arbitral, momento en el que, a su petición, se le facilitó una copia de la documentación requerida.

10º El 25 de junio de 2013, el Sr. AAA presentó un escrito en el que anunciaba la presentación de posteriores alegaciones y cuyo contenido se limitaba a la aportación de un conjunto de medios de prueba que afectan a diversas cuestiones y cuyo contenido pasamos a resumir:

- Escritura de 2002, de constitución de una sociedad familiar en la que participa el interesado, de cuyo examen se desprenden, como datos de interés y entre otros que confirman diversas manifestaciones del contribuyente, que: está otorgada en Pamplona; que el interesado actúa en representación, otorgada ante un notario en Madrid, de varios de sus hermanos, que también declaran su domicilio en Madrid.

- Copia de escritura de cambio de denominación de la entidad antes referida.

- Diversa documentación relativa a la bodega de la que el contribuyente es administrador y socio (balances respecto de los años 2011 y 2012 y otra documentación).

- Nota de prensa de 2007 que da noticia del inicio de actividades de la familia en la bodega, dejando constancia de que todos los hijos trabajan en la misma, además del interesado, etc.

- Certificados de entidades bancarias que acreditan por parte de EF1, la titularidad de una cuenta bancaria ubicada en Pamplona, a consecuencia de un traspaso hecho en mayo de 2012 de otra anterior (no se indica el lugar de la primera); que el contribuyente es titular de otra cuanta en EF2, sita en CCC (Madrid), desde el año 1992; y que también lo es de una cuenta en EF3 desde 2000 ubicada en Pamplona.

- Documentos, de abril de 2012, de domiciliación en una cuenta en (EF2), en Pamplona, de diversos pagos: un impuesto municipal (impuesto de circulación anualidad 2012); una suscripción al (...), periodo 2012-2013, emitida en diciembre de 2012; y una cuota de una asociación correspondiente al año 2012, satisfecha en mayo de 2012.

- Un resumen de compras emitido por HHH, correspondiente a las operaciones del mes de mayo de 2012 que se realizaron en una sede en Madrid, en el que figura como domicilio del contribuyente la vivienda sita en CCC (Madrid), si bien las operaciones indican haberse cargado en la cuenta de BBB.

- Un informe de un hospital de Navarra donde fue atendido el contribuyente -identificado y domiciliado en Navarra- en diciembre de 2011.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Un Informe de la Seguridad Social sobre la vida laboral del contribuyente que acredita que, a partir de 2001, cotiza como autónomo.
- Un certificado emitido en 2013, del Colegio Oficial de Ingenieros Industriales en el que se acredita estar colegiado desde 1971 y al corriente de sus obligaciones (sin especificar).
- Un certificado, emitido en 2013, por (...) en el que se acredita haber impartido una conferencia en marzo de 2013.
- Una comunicación de una entidad privada -relacionada familiarmente con el contribuyente- que manifiesta que el interesado, desde 2007, dispone de los abonos de las corridas de toros en las fiestas de San Fermín.
- Una comunicación de una entidad privada -(...)- que manifiesta que el interesado, desde 2002, es presidente del consejo consultivo.
- Una comunicación de una entidad privada que manifiesta que el interesado, desde 1995 hasta 2007, fue miembro del consejo de administración de una entidad domiciliada en Navarra.
- Una comunicación de una entidad privada (...) que manifiesta que el interesado, desde 2004 hasta 2010, fue miembro del consejo de administración de ésta entidad, domiciliada en Navarra.
- Una comunicación de una entidad privada -correduría de seguros domiciliada en Pamplona- que manifiesta que el interesado, en los periodos de tiempo afectados por el presente conflicto, ha contratado diversas pólizas de seguros sobre sus inmuebles sitos en CCC (Madrid) y (...).
- Una Información del diario (...) que señala al interesado como Receptor de una distinción en 1996 por parte de una asociación gastronómica de Pamplona; y otra información obtenida en Internet en el mismo sentido que la anterior, con fecha 2009; una tercera, de junio de 2012, que menciona al contribuyente como presidente de una empresa de Navarra; y otras noticias que sitúan al interesado en Navarra en mayo de 2013, o lo relacionan con eventos en Navarra en enero de 2009, en abril de 2012.

11º El 26 de junio de 2013, el Sr. AAA, por medio de un representante acreditado ante la AEAT, presenta un nuevo escrito de alegaciones en las que, oponiéndose a la pretensión de la AEAT, expone, entre otros hechos y datos, que el interesado tiene a su disposición una vivienda en GGG (Navarra), debido a su proximidad con la bodega de la que es socio y a cuya gestión se dedica como administrador, donde reside desde 2002. Dicha bodega es el principal activo del contribuyente, dado el valor de las inversiones realizadas, y constituye su principal ocupación. Añade a lo anterior la vinculación profesional con otras empresas en cuya gestión participa. También informa de los vínculos personales y familiares del contribuyente con personas residentes en Navarra cuyos domicilios han sido, en ocasiones, declarados como su domicilio fiscal dados los inconvenientes de declarar como tal la vivienda sita junto a las bodegas, antes mencionada.

No obstante lo anterior, el contribuyente admite mantener vínculos personales y económicos con Madrid, pues en esta ciudad residió antes de trasladar su domicilio a Navarra en 2002, y a ella se traslada con frecuencia, lo que podría explicar, junto a otras razones, que mantenga a ciertos efectos su dirección en CCC (Madrid).

Respecto de las pruebas aportadas por la AEAT, señala el interesado que en el caso del listado de actos documentados notarialmente en los que intervino el interesado, carece de efecto alguno en relación al objeto del conflicto; que su adscripción a centros de salud en Madrid es una formalidad meramente administrativa pues tiene acceso a toda la sanidad pública, también la sita en Navarra, como quedó acreditado por un hospital en el que fue tratado.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

También se cuestionan las manifestaciones hechas por los intervinientes en la visita de la inspección a la vivienda sita en la Avda. FFF, que además son desmentidas por las manifestaciones de las personas consultadas en otra actuación de la propia Inspección en la bodega de las que se desprende la constante presencia del interesado en Navarra. Respecto de las manifestaciones de personas no identificadas, se rechaza su validez por motivos legales.

Respecto de las notificaciones, expone las razones por las que normalmente se atienden las realizadas en Madrid, y no las que tienen lugar en Pamplona. También justifica que existan cuentas bancarias en Madrid, dado que permanecen vivos vinculas con esa parte del territorio, y porque no son únicas sino que existen otras situadas en Navarra. Esto mismo explica la existencia de otros hechos que se entienden por la AEAT erróneamente como pruebas de su residencia y permanencia en Madrid, hechos como domiciliaciones, abonos a actividades culturales, etc.

Respecto de las distintas viviendas a su disposición advierte que los consumos son proporcionales a sus superficies, que unas están ocupadas también por terceras personas y ello es lo que explica las diferencias existentes,

Finalmente, a modo de conclusión, señala el interesado que ha quedado acreditado que dispone de varias viviendas, una de ellas próxima al lugar donde se realiza su principal actividad profesional y económica (la bodega), existiendo otros vínculos patrimoniales y profesionales con Navarra, así como personales y familiares, lo que se ha probado mediante el material aportado anteriormente a este expediente. Todo ello sin rechazar su presencia en Madrid cuando por diferentes motivos es requerido para ello.

Se acompaña un escrito del propio interesado en el que expresa su vinculación personal con Navarra (hermanos, relaciones de todo tipo, etc...) a pesar de mantener vínculos con Madrid por haber desarrollado allí parte de su vida profesional y continuar viviendo sus hijos menores y su esposa. Señala disponer de una vivienda en la calle EEE, propiedad de su hijo, aunque mantiene abierta su casa de Madrid. Da información sobre el desarrollo de su proyecto en las bodegas, que le exige su presencia en Navarra, así como su calidad de miembro de los consejos de administración de entidades sitas en Navarra. Y, finalmente se refiere el ahorro fiscal que le habría supuesto continuar domiciliado en Madrid.

12° El 27 de junio de 2013, el Presidente de la Junta Arbitral, de conformidad con el artículo 17.4 del RJAN, dictó resolución por la que, declarando cerrado el período de instrucción, acordó ponerlo en conocimiento de las partes, así como del interesado, otorgándoles un plazo de quince días para formular las alegaciones que tuvieran por conveniente.

Dicho acuerdo fue notificado tanto a la HFN como a la AEAT en ese mismo día y mes, y el 2 de julio al interesado.

13° El 1de julio de 2013, (con sello registro de salida de documentos de 27-06-2013), la AEAT presenta un escrito, firmado también el mismo 27 de junio, conteniendo medios de prueba adicionales en el que se indica que el retraso en la aportación del material probatorio que se adjunta ha sido causado por la demora en atender los requerimientos de información se cursaron a distintas entidades y que la citada documentación recoge:

- La contestación de JJJ, firmada el 27 de mayo de 2013 -aunque sin fecha de recepción-, comunicando las fechas y lugares en los que tuvo lugar la celebración de las reuniones del Consejo de Administración, a las que asistió el obligado tributario (pues se menciona la existencia de "múltiples reuniones en otras fechas"), y de los gastos que, por desplazamiento, se le abonaron. De la respuesta se infiere que, desde 2007 a 2012, la entidad ha celebrado dos reuniones al año a las que asistió el interesado (doce en el total de los años), de las que tres (en 2007, 2008 y 2010) lo fueron en Navarra y nueve en Madrid. Se le abonaron también indemnizaciones por gastos de desplazamiento a la reunión de 2007 celebrada en Navarra correspondiente al viaje desde Madrid.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Contestación de la compañía KKK, con sello de recepción del 13 de mayo de 2013, en la que se indica que el domicilio fijado por el interesado en sus relaciones con la entidad está situado en CCC (Madrid).

- Contestación, con sello de recepción de 13 de mayo de 2013, a un segundo requerimiento formulado a la compañía HHH.

- Con las respuestas de estas tres entidades, la AEAT elabora un cuadro que registra los días de cada año en los que se han producido en Madrid acontecimientos musicales a los que estaba abonado el contribuyente, así como aquellos en los que se han hecho cargos a su tarjeta de compra por operaciones en los establecimientos de HHH tanto en Madrid como en Pamplona. A pesar de que entendemos en esta Junta Arbitral que no existe una vinculación exacta entre la información obtenida y la necesaria presencia física del interesado en el lugar en que tuvo lugar la actuación o el uso de la tarjeta de compra, conviene poner de manifiesto que el resultado de lo anterior es la frecuencia y regularidad de días de cada año en los que aparece, referido a Madrid, alguno de los registros anteriores (Compras, óperas, conciertos). Así, para el año 2007, el resultado arroja que se relacionan 44 días con Madrid y uno con Pamplona; para 2008 de un total de cincuenta días, ninguno con Pamplona; para 2009, de 65 días, dos de ellos con Pamplona; para 2010, de más de 80 días, uno de ellos con Pamplona; para 2011, de más de 80 días, dos de ellos con Pamplona; y para 2012, de 70 días, ninguno con Pamplona.

14° El Sr. AAA, por medio de su representante, el 18 de julio de 2013, se dirige a esta Junta Arbitral y expone que, habiendo sido notificado de la existencia del presente conflicto, presentó ante la Junta Arbitral varios documentos probatorios -acompaña anexo a este efecto- el 25 de junio así como un escrito de alegaciones el 26 del citado mes, y que posteriormente, en el mes de julio, ha sido notificado de la apertura del plazo para trámite de alegaciones finales dentro del cual y en escrito dirigido al efecto, manifiesta:

Primero: su ratificación en el contenido de las alegaciones anteriormente formuladas ante esta Junta Arbitral.

Segundo: que la AEAT ha vulnerado las normas que rigen el presente procedimiento causando indefensión a las "partes" -en referencia a la HFN y al propio interesado- e incidiendo con ello en un vicio de nulidad plena.

Tal vicio consiste, a su juicio, en la infracción de las normas por las que se Rige esta Junta Arbitral que ordena que, una vez suscitado el conflicto, las Administraciones han de abstenerse de cualquier actuación relativa a su objeto. Sin embargo, suscitado el conflicto el 15 de junio de 2012, admitido a trámite el 26 del mismo mes, y abierto el periodo de instrucción de dos meses al efecto de que las partes "aportasen" cuantas pruebas conviniesen a su derecho, que fue notificado a la AEAT el 15 de marzo de 2013, el plazo concedido a este efecto finalizaba el 15 de mayo de 2013. Pues bien, dado que la mayor parte de la documentación aportada a esta Junta Arbitral por la citada Administración (AEAT) en esa fecha (así como la incorporada más tarde en julio de 2013 a la que se referirá en escritos posteriores), al tratarse de nuevos medios de prueba complementarios de los presentados anteriormente, que han sido aportados y obtenidos con posterioridad a la finalización del plazo de instrucción, se han vulnerado las normas precisadas rectoras del procedimiento a seguirse en esta clase conflictos que ordenan la "aportación de medios de prueba" pero no así el despliegue de una actividad de obtención de las mismas.

A juicio del interesado, con este comportamiento la AEAT obtiene una ventaja procedimental sobre la otra parte y actúa contraviniendo la finalidad de las normas, pues éstas se encaminan a que, cuando alguna de las Administraciones inicie un conflicto de esta naturaleza, lo haga en posesión de datos suficientes para fundamentar sus pretensiones. Todo ello refleja una predisposición contra el interesado por parte de la AEAT.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Por todo ello, concluye, se deben considerar no aportados todos aquellos documentos y pruebas que se han incorporado por parte de la AEAT con posterioridad al momento del cierre del periodo de instrucción.

Tercero: El error cometido por la Junta Arbitral al conceder al interesado, así como a las partes, dos plazos distintos para formular sus alegaciones, error que entiende el interesado no debe afectar a la resolución del presente conflicto, si bien le ha causado un perjuicio al permitir a la AEAT el acceso a su primer escrito de alegaciones y con ello la posibilidad de discutir las, contraviene también lo establecido en las normas reguladoras del procedimiento a seguir en estos conflictos por parte de la Junta Arbitral.

Finalmente, concluye el escrito de alegaciones instando de esta Junta Arbitral la confirmación de la residencia habitual del interesado en territorio foral.

Acompaña a este escrito diversa documentación acreditativa de sus afirmaciones obrante con anterioridad en el expediente.

15° El 17 de julio de 2013, con fecha de salida del 12 del mismo mes, la AEAT presenta escrito de alegaciones finales en que, esencialmente, expone:

- Su discrepancia con las manifestaciones vertidas por la HFN en relación con los escritos y pruebas aportados por la propia AEAT, así como los motivos de la misma, principalmente por afirmar, en relación al ejercicio 2007, que la AEAT no ha destruido la presunción de veracidad de las declaraciones del contribuyente y respecto a la interpretación de algunas afirmaciones cuyo sentido considera mal apreciado por la otra Administración en conflicto dado el material probatorio aportado.

- En relación a los años 2008 a 2011, donde ya no existe presunción de veracidad de las declaraciones del interesado pues tanto el contribuyente como la HFN así lo han admitido, y se viene a establecer como vivienda del interesado la ubicada en GGG (Navarra), constata que dichas afirmaciones se contradicen con otras pruebas obrantes en el expediente.

- Se rechaza también la explicación del motivo por el cual, el interesado, declara como domicilio el de la vivienda de la calle EEE pues en esta no hay personal contratado, ni portero, etc." que atienda las notificaciones que allí se dirijan, disponiendo, por el contrario en la vivienda próxima a la bodega de personal a este efecto.

- Respecto de la determinación del principal centro de intereses del contribuyente, entiende que la HFN acude a este criterio por la dificultad de demostrar el domicilio del interesado, siendo además que la mayor fuente de ingresos proviene de pensiones derivadas de actividades desempeñadas en entidades residentes en territorio común.

- En relación con las alegaciones del interesado referidas a los distintos medios de prueba aportados por la AEAT tendentes a fijar el domicilio en Madrid, reitera su constatación de que todos los datos proporcionados por el contribuyente a terceros, los proporcionados por terceros a su requerimiento y los que se derivan de todas pruebas (con cita y análisis de las diversas diligencias levantadas por sus agentes, etc.) indican que se encuentra domiciliado fiscalmente en territorio común; mientras que las pruebas aportadas por el interesado o no afectan a los periodos objeto del conflicto o vienen a admitir que reside no solo en Navarra sino también en Madrid.

Por todo ello, concluye el escrito de alegaciones, solicitando que, en caso de considerarse que no procede fijar el domicilio del contribuyente en aplicación del primero de los criterios establecidos en el artículo 8 del Convenio Económico, por aplicación del segundo de estos criterios -la mayor parte de la base imponible- también se llegará a la misma conclusión, por lo que insta a esta Junta Arbitral a declarar en su Resolución que el interesado tiene su domicilio en la vivienda situada en CCC (Madrid).

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

16° El 19 de julio de 2013, el interesado, actuando por medio de su representante, presenta un nuevo escrito de alegaciones ante esta Junta Arbitral en el que, pidiendo la inadmisión de las pruebas extemporáneamente presentadas por la AEAT, manifiesta su deseo de completar las alegaciones presentadas anteriormente y aportar nuevas pruebas y, con este fundamento, expone, reiterando en lo esencial lo antes alegado y en una única alegación, que, a la luz del artículo 51 del Convenio Económico y 16 del RJAN, las partes, una vez iniciado el conflicto deben abstenerse de cualquier actuación al respecto, razón por la cual han de ser enjuiciadas las pruebas extemporáneamente aportadas y obtenidas por la AEAT.

A este efecto y con fundamento en las Resoluciones de 26 de octubre de 2012; 9 de junio de 2011 (Conflicto 37/2011) y 19 de junio de 2012 (Conflicto 36/2010), de esta misma Junta Arbitral, dictadas para circunstancias similares, entiende que todas ellas impiden aportar en determinadas fases del procedimiento documentos que habrían podido aportarse con antelación, razón por la cual la mayoría de los documentos aportados por la AEAT en su escrito de alegaciones de 15 de mayo, son extemporáneos. La misma conclusión se deduce en relación con la documentación aportada por la AEAT el 1 de julio de 2013, pues, en aplicación de la Resolución 24/2011, de esta misma Junta Arbitral, se llega al mismo resultado.

Añade a lo anterior que sus conclusiones no se ven afectadas por la previsión contenida en el artículo 17 del RJAN de que el Presidente de la Junta Arbitral pueda recabar nuevas pruebas pues esta facultad solo puede Ejercitar en la fase de instrucción del procedimiento y, en este caso, no ha existido el preceptivo acuerdo exigido por el RJAN.

Hemos de advertir que el escrito que ahora resumimos está acompañado de varios documentos que ya obraban en el expediente.

17° El 23 de Julio de 2013, el interesado, actuando por medio de representante, presenta un tercer escrito ante esta Junta Arbitral en el que, reiterando su petición inadmisión de las pruebas presentadas por la AEAT, manifiesta su deseo de completar las alegaciones presentadas anteriormente y aportar nuevas pruebas y, reiterando en lo esencial lo antes alegado, añade a todo ello, con nueva aportación del contenido de alguna Resolución de esta misma Junta Arbitral, que las pruebas aportadas por la AEAT el 15 de mayo de 2013, pudieron haberse obtenido con anterioridad al planteamiento del conflicto y que no se obtuvieron exclusivamente a causa de la inactividad de la Administración, siendo de aplicación esta misma alegación respecto de las pruebas aportadas por la AEAT en su escrito de 27 de junio de 2013.

18° El 17 de septiembre de 2013, el Presidente de la Junta Arbitral, a la vista de que el escrito y las pruebas presentadas por la AEAT el 27 de junio de 2013 habían sido recibidas en la Junta Arbitral el día julio, siendo que la notificación del trámite de alegaciones finales a la HFN se había realizado el 27 de junio y, por tanto, podían ser desconocidas, dictó Resolución acordando poner de manifiesto el expediente ante esta Administración y otorgarle un nuevo plazo de 15 días al efecto de exponer las alegaciones que tuviera por conveniente.

19° El 3 de octubre de 2013, la HFN, dentro del plazo concedido al efecto y solicitando la inadmisión de las pruebas presentadas en junio de 2013 por la AEAT, presenta alegaciones en las que manifiesta:

- Que, aunque el plazo de alegaciones concedido el 17 de septiembre no está contemplado en el RJAN, toma su causa en la aportación de nuevas pruebas presentadas por la AEAT, administración que ha hecho un uso indebido del trámite establecido en el artículo 17.4 del RJAN, por lo que debe procederse a su inadmisión.

- Que las pruebas que se aportan en julio de 2013 ya obraban en poder de la AEAT en mayo de 2013, dentro del plazo reglamentario de instrucción, al igual que en ese mismo periodo pudo haberse elaborado el cuadro de fechas que aporta también en ese segundo momento y no cuando ya el procedimiento se encontraba en la fase de alegaciones finales.

- Todo ello fundado en el criterio sustentado por esta Junta Arbitral en su Resolución 36/2012.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

II. NORMAS APLICABLES

20° Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, RJAN); así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

21° Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en virtud de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que prevé:

1. *Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:*

c) *Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.*

A este efecto, el artículo 43 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también declara:

Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal

5. *El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.*

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

6. *Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio Económico.*

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo previsto en los citados artículos del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Cuestiones previas:

22° Antes de exponer el acuerdo de esta Junta Arbitral sobre el fondo del presente conflicto es necesario examinar y resolver algunas cuestiones que tienen el carácter de previas y otras que son de conveniente aclaración sobre algunas de las observaciones contenidas en las alegaciones presentadas por el contribuyente.

La primera aclaración que debe hacerse se refiere a la determinación de quienes ostentan la condición de "parte" en este conflicto, ya que en los escritos del contribuyente se atribuye a sí mismo esta calificación sin que tal afirmación tenga sustento en las normas por las que se rige

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

esta Junta Arbitral, como así ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de noviembre de 2012 (Ponente: Excmo. Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero).

A este efecto solamente recordaremos que ni el Convenio Económico ni el RJAN atribuyen a los interesados la condición de parte en el procedimiento, pues solo en el artículo 43 del Convenio Económico se ordena que la resolución se dicte "previa audiencia" de los interesados, audiencia que el artículo 17.4 del RJAN ha situado en el trámite de alegaciones finales o conclusivas. Ahora bien, esta Junta Arbitral, por entender que resulta compatible con las disposiciones de la Ley 30/1992; que amplía las garantías que se atribuyen a los contribuyentes en este procedimiento; y que contribuye al mejor acierto en sus resoluciones, ha considerado procedente anticipar al periodo de instrucción el momento en el que los contribuyentes puedan participar en estos procedimientos en calidad de interesados, a cuyo efectos se le han practicado las oportunas notificaciones.

23° Una segunda cuestión que tiene el carácter de previa y ha de ser resuelta con anterioridad a cualquier otra, es la que se deduce de las alegaciones presentadas por el contribuyente, en primer lugar, y por la HFN, en sus alegaciones finales; cuestión que afecta al material probatorio que puede ser utilizado por esta Junta Arbitral a la hora de elaborar su resolución, ya que pretenden excluir del expediente, por considerarlos extemporáneos, un conjunto de documentos y pruebas aportados por la AEAT.

Comenzaremos para ello recordando que, en materia de plazos, el Tribunal Supremo, en sentencia de 7 de junio de 2012 (Sección 2ª, Ponente: Excmo. Sr. Emilio Frías Ponce) ha rechazado la interpretación que esta Junta Arbitral realizó sobre el carácter preclusivo de los plazos establecidos en el artículo 43 del Convenio Económico y 14 del RJAN, plazos que regulan el tiempo en que deben plantearse los conflictos y que podían ser asimilables a los establecidos para el ejercicio de una acción. Con fundamento en esta sentencia entendemos que tampoco debe atribuirse el carácter de plazos preclusivos a los que rigen los periodos en los que deben sustanciarse las distintas fases del procedimiento. En consecuencia, no cabría entender que el incumplimiento del plazo fijado para cada una de las distintas fases del procedimiento -instrucción o alegaciones finales- conlleva la nulidad de las actuaciones realizadas fuera de esos términos por las partes o por el interesado, aunque ello no prive a estas disposiciones de otra clase de efectos (v.g. son el límite mínimo de días o meses de duración de cada fase, etc.).

Ahora bien, lo anterior no puede conducir en modo alguno a que una Actuación realizada fuera de esos plazos pudiera causar una desventaja procedimental o cualquier forma de indefensión a la otra parte, cuestión ésta que trata de evitar en todo caso esta Junta Arbitral, como seguidamente expondremos.

En el presente caso, la instrucción del procedimiento, como se examinará, se ha ajustado a las anteriores consideraciones, que son las que se vienen aplicando continuamente, tanto por razón de lo expuesto como por los motivos que a continuación se detallan.

24° Expuesto lo anterior, también hemos de referirnos a la forma en que se ordena la prueba en las normas que rigen el funcionamiento de esta Junta Arbitral, pues, a juicio del interesado, la AEAT antes de iniciar el conflicto relativo al cambio de domicilio debía contar con los elementos de prueba necesarios y suficientes para sustentar su pretensión en el procedimiento, ya que, iniciado el mismo, solo cabía la posibilidad de aportarlos, pero no así de obtener nuevas pruebas e incorporarlas al expediente. Entiende el interesado que esta interpretación está avalada por diversas normas cuando disponen que, planteado el conflicto, ambas Administraciones deberán abstenerse de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste.

Pues bien, al respecto cabe señalar que la Junta Arbitral no comparte este criterio por cuanto no es ésta la interpretación que se puede deducir de las disposiciones que se contienen en el RJAN, en el cual, ni se exige lo que defiende el interesado, ni se impide que la Administración tributaria contra la que se haya promovido el conflicto "aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas" (art. 17.2); ni se limita tampoco el contenido de las

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

actuaciones instructoras, ya que está previsto (art. 17.3) que el Presidente –recabe, si lo considera oportuno; "cuantos antecedentes; informes y documentos estime necesarios en orden a la adecuada instrucción del expediente" tanto de órganos administrativos competentes por razón de la materia, como de los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto. Y entendemos que esta es la interpretación que debe prevalecer pues la fase instrucción debe estar encaminada a la obtención e incorporación del material probatorio más preciso que sea necesario en cada caso y también a su contraste y discusión, pues es contrario a un elemental principio de economía procedimental limitar la prueba en las actuaciones a desplegar ante la Junta Arbitral, para admitirla plenamente en la vía contencioso-administrativa posterior. Por otra parte, es también la interpretación que armoniza con las disposiciones del artículo 80 de la Ley 30/1992 por la que se rige supletoriamente esta Junta Arbitral.

25° En segundo lugar, y respecto del deber de abstención de las Administraciones en conflicto a que se refieren las normas del Convenio Económico y del RJAN, entiende esta Junta Arbitral que debe hacerse también una interpretación sistemática de las mismas, pues, en estas disposiciones también se dice que:

"Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse..." (RJAN)

y por parte del Convenio Económico, que:

"Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral,"

Dejando al margen la cuestión de la mención que se hace en ambos casos al "conflicto de competencias", lo cierto es que en ambas normas se prevé la continuación de actuaciones en relación al contribuyente,

Es decir, el deber de abstención, a juicio de esta Junta Arbitral, se ordena e impone en un ámbito distinto y con una finalidad diferente de la que sostiene el interesado.

26° Expuesto el parecer de esta Junta Arbitral en relación con las cuestiones que hemos considerado de necesaria aclaración, podemos ya examinar la petición que han dirigido en sus alegaciones tanto el contribuyente como la HFN, consistentes en que se declare la extemporaneidad de las pruebas aportadas por la AEAT en la medida en que han sido obtenidas y/o aportadas al expediente una vez transcurridos los plazos máximos de duración de la fase instructora del procedimiento seguido ante esta Junta.

En concreto, fundamentan su argumentación en el hecho de haberse dictado el 27 de junio de 2013 resolución del Presidente de la Junta Arbitral declarando cerrado el periodo de instrucción y otorgando a las partes y al interesado un plazo de quince días para formular las alegaciones que tuvieran por conveniente, pues, como hemos resaltado en la exposición de los antecedentes de hecho, dicho acuerdo fue notificado ese mismo día a la AEAT, siendo el caso que esta parte, el día 1 de julio de 2013, (con sello registro de salida de documentos de 27-06-2013), presentó un escrito, firmado también el mismo 27 de junio, conteniendo medios de prueba adicionales en el que se indicaba a modo de justificación que el retraso padecido en la aportación del material probatorio había sido causado por la demora en atender los requerimientos de información que se cursaron a distintas entidades, siendo lo cierto que los documentos que se incorporan son todos ellos del mes de mayo de 2013. Con este proceder, entiende el interesado y coincide con él la HFN, se ha obtenido una ventaja procesal por parte de la AEAT, abusando de las normas reguladoras del procedimiento y contraviniendo los criterios fijados por esta Junta Arbitral en diversas resoluciones que se citan en ambos casos.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

A este efecto recordemos que la documentación aportada junto a ese escrito, consiste en una contestación de JJJ, firmada el 27 de mayo de 2013; otra de la compañía KKK, de 13 de mayo; una segunda respuesta de la compañía HHH a un segundo requerimiento; y un cuadro elaborado por la propia AEAT con fundamento en los datos aportados por HHH y en los anteriormente aportados correspondientes a otros requerimientos de información dirigidos a terceros.

Expuestas las alegaciones en que se fundamenta la petición de inadmisión de algunas de las pruebas aportadas por la AEAT, podemos ya adelantar, con base en los criterios expuestos en las cuestiones que hemos calificado como aclaratorias, que no procede estimar la pretensión formulada por la HFN y el interesado, si bien nuestra desestimación, hemos de advertir, tampoco afecta al fondo del conflicto, pues el material probatorio que se vería afectado por la petición apenas añade hechos o datos nuevos que pudieran ser determinantes a la hora de dictar resolución modificado el sentido de ésta.

27º Sí nos atenemos a lo anteriormente expuesto en relación con las normas sobre plazos y prueba establecidas en el Convenio Económico y en el RJAN, encontraremos que no cabe apreciar extemporaneidad en las citadas pruebas, si bien, debe constatar que no queda suficientemente explicada por la AEAT en todos los casos la tardanza en su aportación al expediente al efecto de que pudieran ser objeto de examen y discusión en la fase de alegaciones finales fijada reglamentariamente.

Esta conclusión se desprende del examen de las fechas en que se produjeron las notificaciones de la resolución dictada por el Presidente de la Junta Arbitral, ya que se notificó a la AEAT el mismo día 27 de junio, razón por la cual el periodo de alegaciones finales no se entiende abierto hasta el día siguiente a esa fecha, como dispone la LRJ y PAC. Es decir, no se había cerrado formalmente la fase de instrucción del procedimiento.

Por otra parte, no cabe referirse a un abuso de las normas que antes se han citado, pues la notificación del Presidente de la Junta Arbitral se hizo (según el sello de registro) el día 27 de junio a las 12'58 horas y, no constando la hora de salida del escrito de alegaciones emitido por la AEAT, no cabe entender el comportamiento que se le atribuye. De otro lado, un retraso como el que ahora se examina, no puede ser provocado intencionadamente por ninguna de las partes en conflicto pues de presentarse pruebas ya iniciado el periodo de quince días establecido para alegaciones finales, esta Junta Arbitral viene aplicando para su aceptación los criterios que se establecen en las Resoluciones -que se citan por la HFN y por el interesado- 36/2011 y 37/2011, en las que se aplican las restricciones establecidas en el artículo 270 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que regula la presentación de documentos en los momentos no iniciales del proceso.

Así, en la Resolución 36/2010 (ordinal 14) decíamos:

14.- Antes de entrar en el fondo del asunto, debemos pronunciarnos sobre la admisión de la diligencia de 16 de febrero de 2012 que la AEAT acompañó a su escrito de alegaciones finales de 26 de marzo de 2012; admisión ésta a la que se opuso expresamente la HTN en su escrito de 19 de abril de 2012.

El Reglamento de esta Junta Arbitral establece un procedimiento en el que cabe distinguir cuatro fases: la de alegaciones iniciales, la de instrucción, la de alegaciones finales y la de resolución. Dicho Reglamento contempla la presentación por las Administraciones en conflicto de documentos con finalidad probatoria, tanto con las alegaciones iniciales, como durante la fase de instrucción; y no contempla, pero tampoco prohíbe, la presentación de tales documentos, junto con el escrito de alegaciones finales.

Como ya señalamos en la Resolución que puso fin al conflicto nº 34, esa falta de regulación reglamentaria debe suplirse mediante la aplicación de las normas establecidas en el artículo 270 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que regula la presentación de documentos en los momentos no iniciales del proceso.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Pues bien, dicho precepto no permite la aportación al proceso de aquel/os documentos que pudieron haberse aportado en el momento oportuno; en el caso del juicio ordinario, con la demanda y la contestación y, excepcionalmente, en la audiencia previa.

Sirva la cita de estas Resoluciones para rechazar otra de las alegaciones formuladas por la HFN y por el interesado cuando invocan la doctrina de esta Junta Arbitral para amparar su argumentación sobre los límites temporales que deben aplicarse en la admisión de las pruebas aportadas por la AEAT, pues las Resoluciones de esta misma Junta que se citan en sus respectivos escritos, se han pronunciado siempre en relación a pruebas que hablan sido aportadas en el periodo de quince días concedido al efecto de presentar las alegaciones finales, mientras que en el presente conflicto se trata de documentos incorporados en la fase de instrucción, según se ha razonado previamente.

De otra parte, tampoco cabe hablar de ventaja procedimental porque la AEAT haya tenido ocasión de examinar y discutir las pruebas aportadas por el interesado en la fase instructora y dentro del plazo de los dos meses contemplado reglamentariamente, pues precisamente de lo que se trata en esta vía administrativa previa a la jurisdiccional, es de que se puedan solventar los conflictos surgidos entre las Administraciones sobre la base de hechos que puedan haberse discutido para lograr así su más exacta clarificación.

Finalmente, no cabe apreciar indefensión para ninguno de los intervinientes ya que el interesado conoció todas las alegaciones y pruebas aportadas por la AEAT, pudiendo discutir las en los momentos concedidos al efecto, y en cuanto a la HFN, en la medida en que podía ser desconocido el escrito de alegaciones y pruebas que se presentó el 1 de julio de 2013, se le concedió un plazo de alegaciones al efecto de que pudiera también discutir las, siguiendo el criterio que viene sosteniendo esta Junta y que ya ha sido suficientemente expuesto.

Por todo lo anterior, no procede inadmitir las pruebas cuya extemporaneidad se proclama por la HFN y el contribuyente, ni cabe apreciar que se haya producido abuso de normas, ni indefensión para cualquier interviniente, así como tampoco procede, en este caso por falta de pruebas, atender a la afirmación del interesado en relación con una supuesta animadversión hacia él por parte de la AEAT.

III.3. El fondo del asunto

28° Primera: la necesaria separación de los periodos a que se extiende el conflicto a efectos de la carga de la prueba

A la hora de abordar la cuestión de fondo suscitada en este conflicto, es necesario partir de una consideración de las pruebas diferenciando los distintos periodos impositivos a los que hace referencia el conflicto (periodos que se inician en 2007), aunque algunas estén referidas a varios años o a todo el periodo afectado por la petición de cambio de domicilio.

En este caso ello resulta de la aceptación por parte del propio contribuyente, como reconoce también la HFN, del hecho de haber declarado como domicilio fiscal una vivienda sita en Pamplona a los meros efectos de sus relaciones con la Administraciones públicas. Es decir, una vivienda que no resultaba ser la residencia habitual del contribuyente. En concreto, respecto de los años 2008 y siguientes, si bien la residencia declarada fiscalmente era la vivienda sita en EEE, en Pamplona, el contribuyente ha modificado esta declaración, en diligencia de 18 de mayo de 2012, indicando que ese domicilio no era su residencia habitual sino la de su hijo.

Esta situación, aunque no supone una declaración de estar domiciliado fiscalmente en territorio común, si conlleva que no se aplique a estos años la presunción de veracidad que el ordenamiento tributario (artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria) ha establecido para los datos consignados por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias, razón por la que ambas

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Administraciones, y también el interesado, se encuentran en una posición de igualdad a la hora de probar los hechos que pudieran ser determinantes de la domiciliación del contribuyente en un concreto territorio, sea común o sea foral, respecto de los años 2008 a 2011.

Hemos también de señalar respecto a los efectos en el tiempo a que se extiende la petición de cambio de domicilio que ha de quedar circunscrita a los periodos que transcurren desde enero de 2007 a 2011, incluido, pues a pesar de que en el expediente se encuentran pruebas referentes a 2012 e incluso a 2013, habiéndose iniciado el conflicto en junio de 2012, y fijado el efecto pro praeterito de la petición en 2007, ni debemos extender los efectos de una declaración más allá de 2007, ni a ejercicios posteriores a 2011.

29º Segunda: Los criterios fijados en el Convenio a efectos de determinar el domicilio fiscal de las personas físicas.

El artículo 8 del Convenio Económico dispone:

Artículo 8. Domicilio fiscal y residencia habitual

1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

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

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

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

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

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

3. Asimismo se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro:

a) Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Esta disposición, como hemos sostenido anteriormente, establece, en lo esencial, tres criterios de aplicación sucesiva para determinar si debe situarse en el territorio foral de Navarra la residencia de las personas físicas. A saber: la permanencia en un determinado territorio; el principal centro de intereses del contribuyente, y la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el caso, aunque la AEAT y la HFN se han referido exclusivamente a los dos primeros, hemos de advertir que la citada disposición se ha de aplicar por parte de esta Junta en su totalidad, con independencia de su invocación expresa o no por alguna de las partes.

Y hemos de recordar también que esta Junta Arbitral ha venido sosteniendo reiteradamente que la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no a de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio. Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares. Y hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

30º La domiciliación del contribuyente en el año 2007. Durante el año 2007 contribuyente ha declarado, sin haber modificado esta manifestación, estar domiciliado fiscalmente en territorio foral, ocupando regularmente una vivienda situada en la Avda. FFF (Navarra) y explicando este hecho por razón de la enfermedad de su madre quien vivía también en ese domicilio. Esta declaración se confirma por el empadronamiento del contribuyente en ese domicilio, si bien es un inmueble del que era cotitular y no pleno propietario. Y debe también añadirse a ello el hecho, manifestado también por el contribuyente y por los datos aportados, que en ese año se produjo el inicio de actividades en la bodega de la que el contribuyente es copropietario y administrador, lo que permite suponer que requeriría una dedicación especial.

Frente a estos datos, la veracidad de la declaración se presume en los términos en que hemos venido exponiendo en anteriores resoluciones, la AEAT manifiesta que la diligencia que registra la visita de comprobación realizada en esa vivienda, en noviembre de 2011, arroja como resultado que el contribuyente era desconocido en la misma. Sin embargo los testimonios que en ella se recogieron han sido rechazados con pleno fundamento por la HFN dado que las personas que suministraron información en 2011 no podían conocer directamente la situación en 2007, y porque, añadimos nosotros, ni los consumos o la titularidad de los contratos de agua, electricidad o recogida de residuos, arrojan alguna luz sobre este extremo.

Respecto del resto de datos que se incorporan al expediente por parte de la AEAT referidos al año 2007 (tales como: el lugar de otorgamiento de determinados documentos notariales; lugar de realización de actuaciones con los bancos o con entidades comerciales; posible asistencia a actos culturales; haber percibido una indemnización por gastos de desplazamiento desde Madrid a Pamplona por asistir a una reunión del Consejo de Administración de JJJ; etc.) y otros que afectan a todos los años del periodo abarcado por el conflicto (la disposición de una vivienda en CCC (Madrid), cuya titularidad y uso se compartían con sus familiares más próximos; el domicilio comunicado a terceros a efectos de sus relaciones sociales o económicas; etc.) que sitúan al contribuyente en territorio común, lo cierto es que tales datos no deben juzgarse incompatibles con la circunstancia de haber fijado, durante ese periodo, su residencia habitual en Pamplona, en la vivienda que podía compartir con su madre, cuyo fallecimiento se produjo a finales de ese mismo año.

Es decir, existen datos y alegaciones que permiten confirmar la veracidad de la declaración del contribuyente de estar domiciliado fiscalmente en territorio foral, aún en contra de otros indicios que acreditarían la compatibilidad de este hecho con la utilización de la vivienda familiar en CCC (Madrid).

Esta conclusión se deduce de las previsiones del Convenio que, en relación a la residencia habitual en territorio navarro de las personas físicas exige la permanencia en dicho territorio del

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

mayor número de días del periodo impositivo que se considere, computando a este efecto las ausencias temporales y presumiéndolas cuando en él radique su vivienda habitual.

En consecuencia, si aceptamos que durante el año 2007 el contribuyente tuvo su vivienda habitual en Navarra, primero de los criterios empleados en el artículo 8.2 del Convenio Económico, no es necesario indagar sobre los restantes -principal centro de intereses ni lugar de presentación de su última declaración del IRPF- ya que se trata, según dijimos, de criterios que deben emplearse sucesivamente.

31º La domiciliación del contribuyente en los años 2008 a 2011 Respecto de los años 2008 a 2011, incluido este último, recordemos que la declaración del contribuyente de vivir habitualmente en la calle EEE, Pamplona, en un inmueble que no es de su propiedad y que habría compartido con su hijo, fue posteriormente modificada en el sentido expuesto de haber tenido como vivienda habitual la situada en GGG (Navarra), situada cerca de la bodega, su principal centro de actividad profesional, y explicando esta elección, así como los motivos de no haberla declarado como tal, por la situación más alejada de la misma y su falta de idoneidad para recibir notificaciones, etc., debemos comenzar advirtiendo que pocos indicios se han aportado que prueben esta realidad más allá de las propias manifestaciones del interesado, aceptadas por la HFN como ciertas, pues tal hecho no se desprende del material probatorio incorporado al expediente, ya que no es lo que se deduce de la diligencia levantada en las oficinas de las bodegas, cuyos posibles consumos de suministros se explicarían por tratarse de una vivienda que podría estar a disposición de todos los cotitulares indirectos de la misma; etc.

De otra parte, tampoco se ampara en dato o prueba alguno la necesidad de que el contribuyente hubiese de permanecer junto a la explotación para administrarla, ya que también contaba para ello con el trabajo, total o parcial, de algunos de sus hijos.

Y, finalmente, porque varias de las pruebas que el interesado aporta al expediente, o se refieren a periodos de tiempo no afectados por el conflicto o solo dan noticia de una estancia esporádica en el territorio de Navarra.

Todo ello mientras que los datos aportados por la AEAT son suficientes para situar habitualmente al interesado en CCC (Madrid), en la vivienda familiar, ya que a ello conducen elementos tales como los antes señalados relativos al año 2007 y otros que afectan a varios de los ejercicios a que nos referimos ahora: la disposición de la citada vivienda en CCC (Madrid), cuya titularidad y uso compartía con sus familiares más próximos; el lugar de otorgamiento de determinados documentos notariales en los que comparece el contribuyente; el lugar de realización de actuaciones con entidades comerciales; su posible asistencia a actos culturales en Madrid; el domicilio comunicado a terceros a efectos de sus relaciones sociales o económicas; la titularidad de los contratos de suministros a la vivienda de CCC (Madrid); las manifestaciones y hechos recogidos en las actuaciones comprobadoras registrados en varias diligencias; su actividad como administrador durante algunos de estos años en entidades ubicadas en territorio común; etc.

Por todo ello, en aplicación de las previsiones del Convenio que, en relación a la residencia habitual de las personas físicas, exige la permanencia en un territorio -común o foral- del mayor número de días del periodo impositivo que se considere, y habiéndose probado que la vivienda y residencia habitual del contribuyente se localizaban en territorio común, debemos declarar que el contribuyente, durante los años 2008 a 2011, tuvo su domicilio fiscal en ese territorio.

Y, finalmente, podemos añadir a lo anterior que, obrando en el expediente información obtenida de la Base de Datos de la AEAT sobre la composición y cuantías de sus declaraciones de renta, llegaríamos a la misma conclusión, si bien, no es necesario para la resolución del presente conflicto acudir en este caso al empleo de este segundo criterio.

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adopta, por unanimidad, el siguiente:

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

ACUERDO

Estimar parcialmente la petición formulada por la Administración del Estado en relación con la domiciliación fiscal de don AAA y declarar:

Primero: que, con efectos para el año 2007, el citado contribuyente tuvo su domicilio fiscal en territorio foral.

Segundo: que, con efectos para los años 2008, 2009, 2010 y 2011, el citado contribuyente tuvo su domicilio fiscal en territorio común.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

IV. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 7 de noviembre de 2013

Esta Sentencia confirma la Resolución de 7 de noviembre de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 49/2012

SENTENCIA TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA

Sentencia de 11 de diciembre de 2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Diciembre de dos mil catorce.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto, por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado; y, estando promovido contra la resolución 49/2012, de 7 de noviembre de 2013, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra sobre cambio de domicilio fiscal. Habiendo sido partes recurridas, de un lado, la Comunidad Foral de Navarra, representada por el Procurador D. (...), y de otro, D. AAA, representado por el Procurador D. (...), ambos bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con fecha 7 de noviembre de 2013, adoptó resolución número 49/2012, promovido por la Administración General del Estado, y cuyo objeto era el cambio de domicilio fiscal. En dicha resolución se acuerda: "Estimar parcialmente la petición formulada por la Administración General del Estado en relación con la domiciliación fiscal de D. AAA y declarar: Primero.- Que, con efectos para el año 2007, el citado contribuyente tuvo su domicilio fiscal en territorio foral. Segundo.- Que, con efectos para los años 2008, 2009, 2010 y 2011, el citado contribuyente tuvo su domicilio fiscal en territorio común."

SEGUNDO. Contra la anterior resolución, la Administración General del Estado formuló Recurso Contencioso-Administrativo suplicando de la Sala se anule la resolución recurrida de la Junta Arbitral declarando que el contribuyente tuvo su domicilio fiscal en territorio común desde 1 de enero de 2007, es decir, con efectos para los años 2007 a 2011, ambos inclusive.

TERCERO. Acordado señalar día para el fallo en el presente Recurso Contencioso-Administrativo cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 10 de diciembre de 2014, en cuya fecha tuvo lugar. Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. ANTECEDENTES

Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por el Abogado del Estado la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 7 de noviembre de 2013, en el conflicto 49/2012 promovido por la Administración General del Estado por la que se acordó que en el ejercicio 2007 el domicilio fiscal de D. AAA, lo fue en territorio foral.

Esta Sentencia confirma la Resolución de 7 de noviembre de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 49/2012

No conforme con dicha resolución, en lo referente al ejercicio de 2007, el Abogado del Estado interpone el Recurso Contencioso-Administrativo que decidimos.

SEGUNDO. CUESTIÓN PREVIA

Oponen las demandadas la desviación procesal que se ha producido en la demanda de este litigio, pues en tanto que en el escrito de promoción del conflicto se solicitaba de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que "resuelva la estimación del mismo, con acogimiento de la pretensión y consiguiente declaración de que D. AAA (NIF (...)) tiene ubicado su domicilio fiscal en la calle BBB de CCC (Madrid) desde el 01/01/2007", la formulación del suplico de la demanda pide que se declare que "dicho contribuyente tuvo su domicilio fiscal en territorio común desde 1 de enero de 2007, es decir, con efectos para los años 2007 a 2011, ambos inclusive.". Como puede comprobarse la denominación "territorio común" de la demanda sustituye a la expresión calle BBB de CCC (Madrid).

El argumento no puede prosperar porque lo impugnado es la resolución de la Junta Arbitral y ésta lo que afirma es que el "contribuyente tuvo su domicilio fiscal en territorio foral", añadiendo que para los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 el contribuyente "tuvo su domicilio fiscal en territorio común, es, pues, la acotación "territorio común" lo que es objeto de impugnación, pero lo es porque esta ha sido la nomenclatura usada por la resolución impugnada.

Ello comporta que tenga que considerarse correcta la expresión utilizada en la demanda, porque la misma tiene su antecedente en la resolución arbitral.

TERCERO. DELIMITACIÓN DEL LITIGIO

El núcleo de la cuestión a decidir se circunscribe a señalar el domicilio de D. AAA en el ejercicio 2007, pues en tanto que la Administración sostiene que lo fue en territorio común, la resolución de la Junta Arbitral impugnada, la Comunidad Foral de Navarra, y el mismo interesado sostienen que el controvertido domicilio radicó en territorio foral.

CUARTO. VALORACIÓN PROBATORIA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA

En el punto discutido la decisión de la Junta Arbitral sostiene:

"Durante el año 2007 el contribuyente ha declarado, sin haber modificado esta manifestación, estar domiciliado fiscalmente en territorio foral, ocupando regularmente una vivienda situada en la DDD (Navarra) y explicando este hecho por razón de la enfermedad de su madre quien vivía también en ese domicilio. Esta declaración se confirma por el empadronamiento del contribuyente en ese domicilio, si bien es un inmueble del que era cotitular y no pleno propietario. Y debe también añadirse a ello el hecho, manifestado también por el contribuyente y por los datos aportados, que en ese año se produjo el inicio de actividades en la bodega de la que el contribuyente es copropietario y administrador, lo que permite suponer que requeriría una dedicación especial.

Frente a estos datos, la veracidad de la declaración se presume en los términos en que hemos venido exponiendo en anteriores resoluciones, la AEAT manifiesta que la diligencia que registra la visita de comprobación realizada en esa vivienda, en noviembre de 2011, arroja como resultado que el contribuyente era desconocido en la misma. Sin embargo los testimonios que en ella se recogieron han sido rechazados con pleno fundamento por la HFN dado que las personas que suministraron información en 2011 no podían conocer directamente la situación en 2007, y porque, añadimos nosotros, ni los consumos o la titularidad de los contratos de agua, electricidad o recogida de residuos, arrojan alguna luz sobre este extremo.

Respecto al resto de datos que se incorporan al expediente por parte de la AEAT referidos al año 2007 (tales como: el lugar de otorgamiento de determinados documentos notariales; lugar de realización de actuaciones con los bancos o con entidades comerciales; posible asistencia a actos culturales; haber percibido una indemnización por gastos de desplazamientos desde

Esta Sentencia confirma la Resolución de 7 de noviembre de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 49/2012

Madrid a Pamplona por asistir a una reunión del Consejo de Administración de EEE.; etc.) y otros que afectan a todos los años del periodo abarcado por el conflicto (la disposición de una vivienda en Madrid, CCC, cuya titularidad y uso se compartían con sus familiares más próximos; el domicilio comunicado a terceros a efectos de sus relaciones sociales o económicas; etc.) que sitúan al contribuyente en territorio común, lo cierto es que tales datos no deben juzgarse incompatibles con la circunstancia de haber fijado, durante ese periodo, su residencia habitual en Pamplona, en la vivienda que podía compartir con su madre, cuyo fallecimiento se produjo a finales de ese mismo año.

Es decir, existen datos y alegaciones que permiten confirmar la veracidad de la declaración del contribuyente de estar domiciliado fiscalmente en territorio foral, aún en contra de otros indicios que acreditarían la compatibilidad de este hecho con la utilización de la vivienda familiar en CCC.

Esta conclusión se deduce de las previsiones del Convenio que, en relación a la residencia habitual en territorio navarro de las personas físicas exige la permanencia en dicho territorio del mayor número de días del periodo impositivo que se considere, computando a este efecto las ausencias temporales y presumiéndola cuando en él radique su vivienda habitual.

En consecuencia, si aceptamos que durante el año 2007 el contribuyente tuvo su vivienda habitual en Navarra, primero de los criterios empleados en el artículo 8.2 del Convenio Económico, no es necesario indagar sobre los restantes -principal centro de intereses ni lugar de presentación de su última declaración del IRPF- ya que se trata, según dijimos, de criterios que deben emplearse sucesivamente."

QUINTO. DECISIÓN DE LA SALA

Frente a esta argumentación no puede prevalecer la tesis que preconiza el Abogado del Estado, pues no aporta una prueba clara que permita obtener una conclusión contraria a la sostenida por la resolución de la Junta Arbitral y que sea satisfactoria.

Efectivamente, la argumentación sobre el hecho de que el empadronamiento en Pamplona de D. AAA no puede ser elemento determinante de la decisión del litigio, no puede ocultar que, sin embargo, tal circunstancia, la del empadronamiento en Pamplona, favorece la tesis mantenida por la Junta Arbitral.

Por su parte, el que la vivienda de Navarra no aparezca a nombre del Sr. AAA en el Registro de la Propiedad, ni en el Catastro, no es una circunstancia que permita excluir la titularidad de la misma por parte del interesado.

De otra parte, las pruebas que presuntamente acreditan la residencia en Madrid del citado D. AAA en el ejercicio 2007 no son claramente convincentes. De un lado, las manifestaciones testificales hechas en 2012, son poco relevantes respecto del ejercicio 2007 que es el litigioso. Tampoco lo es la información del Servicio Madrileño de la Salud, pues lo que sí habría sido trascendente es la efectiva prestación de Servicios, lo que no consta, siendo insuficiente la mera asignación de un domicilio en Madrid cuyo uso y frecuencia no está acreditado. Idéntica irrelevancia corresponde a la naturaleza de empleador de la Seguridad Social cuando tal circunstancia ha de predicarse de la esposa del interesado.

Alguna importancia mayor tiene la información bancaria y social aportada, pero ni aisladamente, ni en conjunto resultan suficientes los datos esgrimidos para entender debidamente acreditado que el criterio sostenido por la Junta Arbitral sea erróneo, pues, no se olvide, su decisión tiene como elementos sustentadores: a) el empadronamiento, b) la vivienda en territorio foral y c) el comenzar el ejercicio de una actividad económica en territorio foral que, por la naturaleza de las cosas, exige una cercanía geográfica inmediata entre la actividad y el sujeto que la ejerce.

Todo lo razonado nos lleva a desestimar el Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por la Administración General del Estado.

Esta Sentencia confirma la Resolución de 7 de noviembre de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 49/2012

SEXTO. COSTAS

En punto a las costas, y en virtud de lo establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional procede su imposición a la recurrente, costas que no podrán exceder de 6.000 euros por todos los conceptos y para todos los intervinientes.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso Administrativo, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la resolución de 7 de noviembre de 2013 dictada en el conflicto número 49/2012 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros por todos los conceptos y para todos los intervinientes.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La presente Resolución fue modificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 20 DE MARZO DE 2013. CONFLICTO 42/2011

Conflicto: 42/2011

Promotor: Administración del Estado

Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente

Fecha de la resolución: 20 de marzo de 2013

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

I. ANTECEDENTES

1.- Mediante escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 8 de septiembre de 2011, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto de la domiciliación de la contribuyente D.ª AAA, NIF XXX.

En el referido escrito, el Director General de la AEAT alegó que el 22 de junio de 2011 la AEAT, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio Económico, había propuesto a la HTN la modificación del domicilio fiscal de la contribuyente D.ª AAA (que ésta había situado en la casa nº xx de la calle xxx de xxxx (Navarra) a la casa nº yy de la calle yyy de Madrid, con efectos a partir del 1 de enero de 2006.

El Director General de la AEAT alegó asimismo en dicho escrito de 8 de septiembre de 2011 que la mencionada propuesta de cambio de domicilio fiscal de 22 de junio de 2011 se fundamentó en sendos informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de Navarra el 17 de junio de 2011 y por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid el 22 de junio de 2011.

El Director General de la AEAT alegó, por último, en el referido escrito que habían transcurrido más de dos meses desde la notificación a la HTN de la citada propuesta de cambio de domicilio sin que ésta se hubiera pronunciado expresamente sobre la misma; que, por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral, había que entender que la HTN rechazaba la mencionada propuesta; y que, por ello, la AEAT había decidido plantear el presente conflicto en solicitud de que esta Junta Arbitral declare que, desde el 1 de enero de 2006, D.ª AAA tiene su domicilio fiscal en la casa nº yy de la calle yyy de Madrid.

2.- Mediante Resolución de 11 de octubre de 2011, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de 8 de septiembre de 2011, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes y propusiera las pruebas necesarias para acreditarlas.

3.- La HTN no formuló en dicho plazo alegación alguna.

La presente Resolución fue modificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

4.- Mediante Resolución de 15 de diciembre de 2011, que fue notificada a las Administraciones en conflicto el siguiente día 23, el Presidente de esta Junta Arbitral declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (XXX).

5.- En el mencionado plazo de dos meses, la AEAT no propuso prueba alguna.

6.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 23 de febrero de 2012, la HTN propuso los medios de prueba que estimó oportunos para acreditar la improcedencia del cambio de domicilio instado por la AEAT.

Entre tales medios de prueba, figura la Resolución 719/2011, de 13 de septiembre, de la Directora-Gerente de la HTN, en la que se rechaza dicho cambio de domicilio.

7.- Mediante Resolución de 26 de octubre de 2012, 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 Tributarias en conflicto y a los interesados; y les emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes.

8.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 16 de noviembre de 2012, la Directora-Gerente de la HTN reiteró su oposición a la pretensión formulada por la AEAT Y alegó las razones que, a su juicio, fundamentaban dicha oposición.

9.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 20 de noviembre de 2012, la Directora General de la AEAT reiteró y complementó las alegaciones formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto y solicitó a esta Junta Arbitral que declare que D.^a AAA ha tenido su domicilio fiscal en la casa nº yy de la calle yyy de Madrid, desde el 1 de enero de 2006.

10.- En el referido escrito de la Directora General de la AEAT de 20 de noviembre de 2012, se acredita documentalmente que D.^a AAA falleció en Madrid el (...) de (...) de 2012 y que el 11 de septiembre de ese mismo año sus herederos presentaron ante la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid la correspondiente escritura de aceptación y adjudicación de herencia para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

11.- Mediante un escrito presentado en la Secretaria de esta Junta Arbitral el 26 de noviembre de 2012, el representante de D. BBB, hijo y coheredero de D.^a AAA alegó que la residencia de ésta en xxxx (Navarra) obedeció a la prestación de ayuda o asistencia a D.^a CCC, tía de su difunto esposo D. DDD; que, tras el fallecimiento de ésta el (...) de (...) de 2010, sus estancias en (...) (Navarra) fueron cada vez más esporádicas; y que, por ello, sus herederos presentaron ante la AEAT las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de la causante correspondientes al ejercicio 2011 y, ante la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid, la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

II. NORMAS APLICABLES

12.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 2811990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 1911998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b).- El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

La presente Resolución fue modificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

13.- En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

14.- En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

15.- A tenor de lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico, se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

Para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, establece el apartado 2 del citado precepto 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 éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

16.- Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio.

Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Y hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Hemos manifestado asimismo que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio Económico tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria sólo resulta de aplicación cuando se haya acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se haya acreditado

La presente Resolución fue modificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto.

Y hemos señalado, por último, que en aquellos casos en los que, como sucede en el que ahora nos ocupa, los interesados han venido presentando sus declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio a la HTN, corresponde a la AEAT aportar las pruebas acreditativas de que aquellos no tenían en el período en cuestión su residencia habitual en territorio navarro.

17.- Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 80 y 81 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que, a partir del 1 de enero de 2006, D.^a AAA tuvo su residencia habitual en territorio común, más concretamente, en la casa nº yy de la calle yyy de Madrid.

Pues bien, a juicio de esta Junta Arbitral, una valoración conjunta de la prueba practicada permite concluir que, en el citado período, D.^a AAA tuvo su residencia habitual en dicha casa y no en el domicilio declarado (la casa nº xx de la calle xxx de xxxx (Navarra))

18.- En efecto, la prueba practicada acredita que, mientras D.^a AAA era titular dominical de la casa nº yy de la calle yyy de Madrid, sobre la casa nº xx de la calle xxx de xxxx (Navarra) ostentaba tan sólo un derecho de usufructo que tenía su origen en la herencia de su difunto esposo, que, a su vez, había adquirido dicho inmueble a título de herencia.

Acredita también la prueba practicada que D.^a AAA no era titular de ninguna cuenta abierta en una oficina bancaria sita en Navarra; y, sin embargo, era titular de doce cuentas abiertas en oficinas bancarias sitas en territorio común, en diez de las cuales figura como domicilio el propuesto por la AEAT (la casa nº yy de la calle yyy de Madrid).

La prueba practicada acredita igualmente que el domicilio social de las compañías EEE, S. A. y FFF Simcav, S. A., de las que D.^a AAA era administradora y titular del 99,99% del capital social, radicaba en Madrid.

Acredita asimismo la prueba practicada que D.^a AAA figuraba en el Régimen Especial de Empleados de Hogar de la Seguridad Social como empleadora de diversas personas; y que ubicó la actividad de éstas en la ya citada casa nº yy de la calle yyy de Madrid. Y, según consta en la diligencia extendida el 12 de mayo de 2011 por un agente de la AEAT, en dicha casa situó también la residencia de D.^a AAA una de sus empleadas de hogar.

19.- Las manifestaciones formuladas en su escrito de 26 de noviembre de 2012 por el representante de uno de los herederos de D.^a AAA, de que las estancias de ésta en la casa nº xx de la calle xxx de xxxx (Navarra) obedecían a la prestación de asistencia o ayuda a D.^a CCC, tía de su difunto esposo, y de que, tras el fallecimiento de ésta, tales estancias fueron cada vez más esporádicas porque todos sus hijos residían en Madrid, apuntan también a que dicha casa no era el centro de la vida personal y familiar de D.^a AAA, sino un lugar al que se desplazaba periódicamente para atender a la tía de su difunto esposo.

Ratifica, por último, dicha conclusión el hecho de que, tras el fallecimiento de D.^a AAA el (...) de (...) de 2012, sus herederos presentaron ante la AEAT las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de la causante correspondientes al ejercicio 2011; y, ante la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid, la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

20.- La referida conclusión no se ve desvirtuada por las alegaciones formuladas por la HTN, ya que la existencia de consumos significativos de energía eléctrica y agua en la casa nº xx de la calle xxx de xxxx (Navarra) no acredita, por sí sola, la permanencia en la misma de D.^a AAA durante la mayor parte de los períodos impositivos en cuestión, máxime cuando está acreditado que allí residió, hasta su fallecimiento el 14 de febrero de 2010, D.^a CCC, tía de su difunto esposo; siendo de destacar, a este respecto, la notable disminución del consumo de agua en el referido inmueble a partir del fallecimiento de ésta. y tampoco desvirtúan la citada

La presente Resolución fue modificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014, que se incluye tras el texto de esta Resolución

conclusión los errores en que, respecto al parentesco existente entre D.^a AAA y D.^a CCC, hubiera podido incurrir la que fuera doncella de ésta en la conversación telefónica a la que se hace referencia en la diligencia extendida el 10 de marzo de 2011 por un agente de la AEAT; diligencia ésta que, por lo demás, resulta irrelevante a los efectos de la resolución del presente conflicto, ya que en ella no se identifica a la mencionada doncella, ni ésta ratifica en la diligencia en cuestión las manifestaciones que en la misma se le atribuyen.

IV. ACUERDO

En virtud de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.- Estimar la reclamación de cambio de domicilio fiscal de D.^a AAA, a partir del 1 de enero de 2006, formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Segundo.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a los interesados.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Por ser el presente Acuerdo meramente declarativo, no procede establecer fórmula alguna para su ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, a 20 de marzo de 2013

Esta Sentencia modifica la Resolución de 20 de marzo de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 42/2011

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: SEGUNDA

Sentencia de 5 de mayo de 2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cinco de Mayo de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo núm. 269/2013, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representada por el Procurador D. (...) y bajo dirección de Letrado, contra la Resolución de 20 de Marzo de 2013, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto nº 42, por la que estima la reclamación de cambio de domicilio fiscal de Dña. AAA, a partir de 1 de enero de 2006, formulada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Ha sido partes recurridas la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado y, D. (...), representado por la Procuradora Dña. (...).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Procurador D. (...), en representación de la Comunidad Foral de Navarra, con fecha 14 de junio de 2013 interpuso recurso contra la Resolución de 20 de marzo de 2013 dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto nº 42, por la que estima la reclamación de cambio de domicilio fiscal de Dña. AAA, a partir de 1 de enero de 2006, formulada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por Diligencia de Ordenación de 3 de septiembre de 2013, se otorgó al mismo el plazo de veinte días para la formalización de la demanda.

El trámite fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 30 de septiembre de 2013 en el que suplicaba a la Sala "dicte sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 20 de marzo de 2013, en el conflicto nº 42, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resuelta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación".

SEGUNDO.- Por Diligencia de Ordenación de 2 de octubre de 2013, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a la Administración General del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado, parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 30 de octubre de 2013, con la súplica a la Sala de que "dicte en su día sentencia desestimando el recurso contencioso-administrativo, con imposición de las costas procesales".

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de 31 de octubre de 2013, se dio traslado de la demanda, con entrega del expediente administrativo, a la parte recurrida D. (...), representado por el Procurador D. (...), para que la contestara en el referido plazo de veinte días. Trámite

Esta Sentencia modifica la Resolución de 20 de marzo de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 42/2011

que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 26 de noviembre de 2013, con la súplica a la Sala de que "se tenga por contestada la demanda en tiempo y forma y previo los trámites legales oportunos se proceda a su desestimación, ratificándose la resolución de la Junta Arbitral objeto de recurso".

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba y, no estimándose necesaria la celebración de vista pública, la Sala, por Diligencia de Ordenación de fecha 27 de noviembre de 2013, concedió a la representación procesal de la parte recurrente el término de diez días para la presentación de escrito de conclusiones. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 13 de diciembre de 2013, en el que suplicaba a la Sala "dicte sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 20 de marzo de 2013, en el conflicto nº 42, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación".

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de fecha 16 de diciembre de 2013, se dio traslado, por igual plazo de diez días, al Abogado del Estado y a la Procuradora Dña. (...), para que evacuaran el referido trámite de conclusiones. Trámite cumplimentado por las mismas, en fechas 19 de diciembre de 2013 y 15 de enero de 2014, respectivamente, en los que solicitaban a la Sala que dicte sentencia de conformidad con el suplico de los escritos de contestación a la demanda.

CUARTO.- Por Providencia de fecha 23 de Enero de 2014, se señaló para votación y fallo el día 30 de Abril de 2014, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto. Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Recurre la Comunidad Foral de Navarra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 20 de marzo de 2013, por la que se resolvió el Conflicto número 42, planteado por la Administración Tributaria del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con la domiciliación de la contribuyente D^a. AAA, estimando la reclamación de cambio de domicilio fiscal de la misma a partir de 1 de enero de 2006.

Es de interés para la resolución del presente recurso contencioso administrativo dejar consignados los siguientes datos.

El conflicto se promovió mediante escrito del Director General de la AEAT presentado en 8 de septiembre de 2011. Se proponía la modificación del domicilio fiscal de la citada, que esta había situado en Calle BBB, de CCC, a la calle DDD, de Madrid, con efectos a partir de 1 de enero de 2006.

En la resolución se recoge la normativa aplicable. Art. 8 del Convenio Económico, "*se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tenga su residencia habitual en territorio navarro*". La determinación de la residencia habitual se establece en el apartado 2,

"1ª. Cuando permanezca 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 radique en él su vivienda habitual.

Esta Sentencia modifica la Resolución de 20 de marzo de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 42/2011

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario".

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

Sienta la Junta Arbitral los siguientes presupuestos tenidos en cuenta a la hora de resolver:

1. La exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio.

2. El material probatorio deberá ser apreciado por la Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

3. La determinación de la residencia habitual de las personas físicas ha de hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

4. La regla relativa al centro de intereses tiene carácter subsidiario, sólo aplicable cuando se haya acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios, pero no se haya acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del precepto.

5. Dado que la contribuyente ha venido presentando sus declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio en la Hacienda Territorial Navarra, le corresponde a la AEAT la carga de la prueba de que no tenía en el período en cuestión su residencia habitual en territorio navarro.

Concluye la Junta Arbitral, tras declarar que realiza una valoración conjunta de la prueba, que "en el citado período, Dª. AAA tuvo su residencia habitual en dicha casa -se refiere a la casa DDD- y no en el domicilio declarado (la casa BBB de CCC)". y ello teniendo en cuenta:

1. Que la citada era titular del referido domicilio de Madrid, mientras que la casa en Navarra la poseía como mera usufructuaria.

2. No tenía ninguna cuenta corriente abierta en Navarra, siendo titular de doce cuentas corrientes abiertas en oficinas bancarias sitas en territorio común, figurando en diez de las mismas su casa de Madrid.

3. El domicilio social de las Cías EEE y FFF, de la que la Sra. AAA era titular del 99,99% del capital social, radicaba en Madrid.

4. Que la Sra. AAA, figuraba en el Régimen Especial de Empleados de Hogar como empleadora de varias personas, ubicando la actividad en su casa de Madrid, Calle DDD. Situando en la misma su residencia una de sus empleadas.

También tuvo en cuenta las manifestaciones de 26 de noviembre de 2012, realizadas por los representantes de los herederos de la Sra. AAA, sobre que sus estancias en Navarra se debían a la prestación de asistencia a un familiar, haciéndose más esporádicas desde su muerte, no siendo dicha casa el centro de su vida personal y familiar; lo que se ratifica por la presentación de sus herederos, murió la citada en 2 de abril de 2012, ante la AEAT de las declaraciones de IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, y ante la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid, la declaración del Impuesto sobre Sucesiones.

Sin que a lo anterior sea óbice la acreditación de los consumos de agua y electricidad en la casa BBB, de CCC; ni los errores en cuanto a los parentescos entre la citada y su familiar en

Esta Sentencia modifica la Resolución de 20 de marzo de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 42/2011

CCC hubiese podido incurrir su empleada en la diligencia levantada por la AEAT en 10 de marzo de 2011.

SEGUNDO.- Antes de iniciar el examen de la cuestión en debate, si se debe dejar constancia del posible desconcierto que pueda producir la lectura de la resolución combatida y de los términos en los que se desarrollan los escritos de las partes.

Como se ha indicado el cambio de domicilio se declara "a partir de 1 de enero de 2006", pero nada se dice hasta qué fecha se extienda dicho cambio de domicilio. Las menciones en la resolución a fechas tales como 2 de abril de 2012, fecha de fallecimiento de la Sra. AAA, 14 de febrero de 2010, fecha de fallecimiento de su familiar en Navarra, o la afirmación "durante la mayor parte de los periodos impositivos en cuestión", sugieren que la extensión de la declaración realizada por la Junta Arbitral va desde 1 de enero de 2006 a la fecha de fallecimiento de la Sra. AAA. Parece que así lo han entendido las partes a la vista de sus escritos.

Pero del tenor literal de los términos en que la Junta Arbitral desarrolla su fundamentación y especialmente de los presupuestos de los que parte y expresamente recoge a los efectos de resolver el conflicto, la conclusión a la que conduce es que la declaración exclusivamente se extiende al ejercicio de 2006. No otra cosa se desprende cuando señala la Junta Arbitral que "la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos", esto es, si esta es la regla general, y nada se advierte en la resolución de que la misma se exceptiona en este caso concreto, no cabe más que entender que se está refiriendo al ejercicio de 2006; como así resulta de la propia parte dispositiva de la resolución y de su desarrollo argumental, cuando al atribuir a la AEAT la carga de la prueba de que "a partir de 1 de enero de 2006" la contribuyente tuvo su residencia habitual en territorio común, en el siguiente párrafo se refiere al "citado período", esto es, al que se inicia a partir de 1 de enero de 2006, único que tiene de referencia la Junta Arbitral y único, por tanto, al que podía extenderse la declaración.

Con todo, por las razones que se irán exponiendo, el resultado ha de ser el mismo, sea uno u otros los periodos abarcados.

TERCERO.- La parte recurrente realiza un examen crítico del material fáctico presente en el expediente conformado ante la Junta Arbitral, incluyendo hechos que no fueron tenidos en cuenta ni valorados por la Junta Arbitral, y cuya valoración le lleva a concluir de manera divergente a lo resuelto por la Junta Arbitral.

Como motivo atinente al ámbito formal, alega que la Junta Arbitral tuvo presente de manera determinante en su decisión, hechos, manifestaciones y documentos presentados por la AEAT en el trámite de conclusiones, tales la muerte de la Sra. AAA en 2 de abril de 2012, la presentación por los herederos de la declaración por IRPF correspondiente a 2011 y del Impuesto sobre el Patrimonio, la presentación ante la Comunidad de Madrid de la liquidación por Impuesto de Sucesiones y las propias declaraciones de estos herederos; sin que concurrieran para su admisión algunas de las circunstancias previstas en el art. 270 de la LEC y sin que se le diera traslado a efectos de formular alegaciones, lo cual es constitutivo de nulidad radical, art. 62.1 de la Ley 30/1992, o de anulabilidad pues "se trata de un acto que le ha producido un evidente perjuicio a esta pues la ha colocado en una clara situación de indefensión".

Como motivo de fondo, alega que no se ha acreditado en modo alguno que con efectos de 1 de enero de 2006, permaneciera en Madrid la mayor parte del período impositivo, analizando cada una de las pruebas tenidas en cuenta por la Junta Arbitral, y sin que su valoración conjunta permita una resolución de fondo mediante una simple y genérica mención a las presuntas pruebas o indicios, 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 hayan expuestos las Administraciones en conflicto y los interesados.

Esta Sentencia modifica la Resolución de 20 de marzo de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 42/2011

El Sr. Abogado del Estado, en representación de la AEAT, se opone a la demanda de la parte recurrente al considerar que no se ha producido vicio alguno en la tramitación del conflicto, las alegaciones finales se contemplan en el art? 17 del Real Decreto 353/2006, y al mismo se atuvo fielmente la Junta Arbitral, con todo se trataba de hechos que podría haber conocido la Comunidad Foral de Navarra si la obligada tributaria hubiese tenido en Navarra su domicilio fiscal, se trataba de hechos nuevos sobre los que ha podido alegar. Considerando que la Junta Arbitral ha realizado una valoración del material fáctico correcta, tanto individualmente como en su totalidad, y los hechos nuevos se produjeron al fallecimiento de la titular. Por lo demás, al no haberse solicitado prueba en sede judicial, el recurso no puede prosperar.

Los herederos de la Sra. AAA consideran que la Comunidad Foral de Navarra cuestiona la corrección de la resolución de la Junta Arbitral por la valoración de la prueba, pero no por una infracción jurídica de la resolución.

CUARTO.- No puede compartirse el parecer de la parte recurrente sobre la concurrencia de un vicio procedimental invalidante.

Resulta incuestionable que la Junta Arbitral se ha limitado estrictamente en la tramitación a los dictados de la normativa aplicable, como bien dice el Sr. Abogado del Estado cumplió lo previsto en el art. 17 del Real Decreto 353/2006; no le era exigible, por tanto, articular un trámite no previsto, con lo que pierde toda fuerza de convicción la denuncia de vicio sustancial determinante de nulidad radical del art. 62.1.e) de la Ley 30/1992, que requiere al menos prescindir del procedimiento en su totalidad o de un trámite esencial, y de concurrir estos, aún han de ser objeto de una valoración por la radicalidad que conlleva una declaración de nulidad como la reclamada.

Tampoco cabe acoger la infracción del art. 270 de la LEC, puesto que dicha norma, aplicable a los procesos judiciales civiles, y subsidiariamente a otros procesos judiciales, resulta extraña al procedimiento administrativo regidos por otras normas y otros principios, y de características y naturaleza diferentes a aquellos.

No habiéndose infringido el procedimiento para resolver el conflicto, difícilmente puede mantenerse producido un vicio determinante de anulabilidad por indefensión, no se ha vulnerado el derecho a la audiencia, pero en todo caso el vicio formal, que no lo hay, sería acreedor de una declaración de anulación del acto de haberse producido indefensión en sentido material, y corresponde al que la sufre y la opone, dotarla de contenido con el fin de justificar la misma y posibilitar su examen a los efectos de medir su trascendencia, resultando a todas luces insuficiente, como hace la recurrente, la mera alegación sin más de haber sufrido un perjuicio y habersele colocado en situación de indefensión absteniéndose no ya de justificar, sino tan siquiera de alegar en qué ha consistido dicha indefensión. Flatus vocci insuficiente para lograr una declaración de indefensión como la interesada.

Por último, cabe decir que, se ha puesto ya de manifiesto, las razones que impulsan la decisión de la Junta Arbitral se apoyan decididamente en unos hechos y su valoración ajenos a los hechos valer por la AEAT en sus alegaciones finales, utilizando la Junta Arbitral estos nuevos hechos a mayor abundamiento como argumento a más para confirmar lo acertado de su decisión.

QUINTO.- Entrando en el fondo de la cuestión, ya se ha hecho referencia al desconcierto que puede suscitar el contenido de la resolución.

Afirma la Junta Arbitral, que recordemos se le atribuye una función arbitral en los conflictos suscitados por otras Administraciones, con las peculiaridades que ello conlleva en relación con el normal desenvolvimiento de las Administraciones públicas en sus conflictos con terceros administrados, que el material probatorio deberá ser apreciado conjuntamente y de acuerdo con criterios generales de valoración de la prueba. Lo cual, cuando las normas procedimentales administrativas no contienen normas de valoración de la prueba al respecto, resulta correcto y acertado, pues en la práctica se ha impuesto el aplicar los criterios generales

Esta Sentencia modifica la Resolución de 20 de marzo de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 42/2011

de la valoración, concretados en la libre valoración de la prueba y apreciación conjunta de la prueba practicada.

Ahora bien, aún cuando no existan normas prefijadas para la valoración de la prueba en el procedimiento administrativo, aún cuando el órgano administrativo goce de libertad en la valoración de la prueba practicada, no cabe que su apreciación pueda ser discrecional, en tanto que la realidad de un hecho no puede depender de la apreciación discrecional ni de un juicio de oportunidad o conveniencia de la Administración. Lo que conlleva varias consecuencias, la primera, que sea factible controlar judicialmente la valoración efectuada, puesto que resulta evidente que la fijación de los hechos determina la propia legitimidad del acto administrativo, por lo que la Administración debe cuidar su apreciación de la prueba en tanto que pudiendo controlarse judicialmente la legitimidad y licitud del acto, es posible que la impugnación gire en torno a la apreciación de las pruebas realizadas por el órgano decisor; la segunda, que conformando los hechos dicha legitimidad, su determinación debe responder a criterios razonables excluyentes de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, puesto que siendo regla general la de que los actos administrativos deben ser motivados, la propia motivación exige que la base fáctica de la decisión resulte justificada, y para resultar justificada resulta necesario dar razón de cómo se ha realizado la valoración de la prueba, por lo que sin perjuicio de corresponderle a la Administración la libre valoración de la prueba, debe justificar suficientemente la base fáctica en la que apoya sus actos.

En este caso, la Junta Arbitral ha concluido en que el domicilio de la obligada tributaria desde 1 de enero de 2006, lo tenía en Madrid en el domicilio tantas veces citado. Correspondiéndole la competencia para decidir el conflicto entre las Administraciones, viene obligada justificar que dicha conclusión se corresponde con el resultado de la ponderación adecuada del material probatorio con el que contó.

Si la propia Junta Arbitral admite que es posible que una misma persona en un determinado espacio temporal pueda residir en varias partes del territorio, y si, con carácter general, la determinación de la residencia habitual de las personas físicas ha de hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos. Parece obligado para dotar de la necesaria conexión racional entre la conclusión y las consideraciones que lleva a la misma que se establezca como premisa básica y primera la necesaria referencia temporal; si se concluye que a partir de 1 de enero de 2006, la Sra. AAA tenía su domicilio en Madrid, cuando el conflicto se inicia en el año 2011, si se admite que una persona en un espacio temporal podía residir en varias partes del territorio, resultaba imprescindible para justificar dicha conclusión, que cada una de las pruebas valoradas se conectara con un tiempo o período determinado.

Individualmente consideradas las pruebas, resulta imposible conocer cuál era el domicilio fiscal de la obligada tributaria a partir de 1 de enero de 2006, considerando que cada anualidad, en su caso, podía determinar un domicilio fiscal diferente en función de la residencia habitual en uno u otro lugar. Así que era titular del domicilio de Madrid, y usufructuaria de la casa de Navarra, ninguna consecuencia en cuanto a continuidad en una u otra residencia puede extraerse de un dato que resulta neutral a lo efectos de considerar un mayor o menor tiempo de residencia en una u otra casa; el que no tuviera ninguna cuenta corriente abierta en Navarra, siendo titular de doce cuentas corrientes abiertas en oficinas bancarias sitas en territorio común, figurando en diez de las mismas su casa de Madrid, sin referencia temporal alguna, tanto porque podía haberla abierto antes de 1 de enero de 2006, como después, como dato en sí mismo considerado tampoco revela siquiera indiciariamente que fuera una u otra su residencia; lo mismo cabe predicar de sus empresas, su condición de empleadora de servicio doméstico o la domiciliación de una empleada suya en su domicilio de Madrid, cuando nada se dice si estos hechos existieron antes o después de 1 de enero de 2006. Tampoco aclara nada las manifestaciones de sus herederos, la muerte de la obligada y la presentación de sus declaraciones por IRPF e Impuesto de Patrimonio y posterior declaración por Impuesto de Sucesiones, cuando además los mismos en sede judicial en los escritos presentados afirman que su madre residió en Navarra hasta la muerte de su familiar en 14 de febrero de 2010.

Esta Sentencia modifica la Resolución de 20 de marzo de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 42/2011

Tampoco la apreciación conjunta de la prueba conduce a la conclusión que llega la Junta Arbitral, al prescindir de referencia temporal, ni existe conexión de las pruebas con la fecha de 1 de enero de 2006 y dicho ejercicio, como, en su caso, respecto de posteriores, sin que resulte razonable en un período que pueda abarcar de 1 de enero de 2006 a la muerte de la contribuyente, que hechos aislados atemporales funden la decisión.

Nos encontramos, pues, con una decisión que resulta arbitraria por su desconexión con los hechos que se han tenido en cuenta para pretender fundarla.

SEXTO.- Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso contencioso administrativo, sin que en este caso se aprecien circunstancias para una expresa imposición de costas a las partes, dada la peculiaridad del conflicto suscitado, la especialidad del posicionamiento de las partes que quiebra el esquema tradicional en la relación procesal entre partes en el recurso contencioso administrativo y la posición arbitral ocupada por la Junta Arbitral.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad El Rey y por la Autoridad que nos confiere La Constitución,

FALLAMOS

Que debemos estimar, y estimamos, el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 20 de marzo de 2013, por la que se resolvió el Conflicto número 42, planteado por la Administración Tributaria del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con la domiciliación de la contribuyente D^a. AAA, sin que haya lugar al cambio de domicilio fiscal con efectos de 1 de enero de 2006. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. (...), hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

RESOLUCIÓN DE 22 DE FEBRERO DE 2013. CONFLICTO 43/2011

Conflicto: 43/2011
Promotor: Dirección General de la AEAT
Contra: Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente
Fecha de la resolución: 22 de febrero de 2013

**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

I. ANTECEDENTES

1º El día 8 de septiembre de 2011 tuvo entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra -en adelante, Junta Arbitral- prevista en el artículo 51 del citado Convenio Económico aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio-, un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el que se promueve un conflicto con la Administración Foral de Navarra referido al cambio de domicilio fiscal de D. AAA ya que, entiende la Administración estatal que el declarado en territorio foral es incorrecto y debe modificarse trasladándolo a territorio común, debiendo afectar dicho cambio al periodo comprendido entre 2006 y 2011, ambos años completos incluidos.

2º Según expone la Administración estatal, de conformidad con el artículo 43.5 del Convenio Económico, el 23 de junio de 2011 el Delegado de la AEAT en Navarra planteó ante la HFN una propuesta de modificación del domicilio del obligado tributario, D. AAA, considerando que, aunque venía presentando sus declaraciones fiscales ante la HFN, éste debería situarse en territorio común, concretamente en la ciudad de Zaragoza (c/ GGG) con efectos, según dijimos, desde el 1 de enero de 2006 y hasta el año 2011.

Transcurrido el plazo de dos meses desde que, el 23 de junio, se notificase a la HFN esta propuesta, sin haber obtenido respuesta, y habiendo informado el 1 de septiembre a la Dirección General de Coordinación Financiera con las CC.AA. y EE.LL., el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria plantea el presente conflicto ante esta Junta Arbitral.

3º Los HECHOS en los que se fundamenta esta pretensión se deducen esencialmente de las actuaciones de comprobación desplegadas al efecto por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Navarra y por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Aragón -obran en el expediente los Informes emitidos al respecto por las respectivas oficinas- y son los siguientes:

El obligado viene manifestando ante la HFN estar domiciliado en una vivienda sita en la calle xxx de FFF (Navarra), según consta en la base de datos de esta Administración, donde también figuran domiciliados su cónyuge (doña BBB); su padre (don CCC) y una hermana (doña DDD), así como el ex cónyuge de su hermana. Dicha vivienda figura en el Servicio de Riqueza Territorial de Navarra a nombre de su padre (don CCC), no existiendo inscripción de ningún inmueble de uso residencial a nombre del obligado que se encuentre ubicado en territorio foral. Este mismo domicilio es el que obra en el Padrón del INE, si bien su cónyuge (doña BBB) consta domiciliada en HHH (Zaragoza).

De otra parte y según la base de datos de la AEAT consta domiciliado en la calle xxx de FFF (Navarra), mientras que su cónyuge (doña BBB) consta domiciliada y empadronada en HHH (Zaragoza), su padre (don CCC) en Zaragoza y su hermana (doña DDD) en III (Huesca).

En la Tesorería de la Seguridad Social el contribuyente consta como domiciliado en la calle JJJ nº xx de Zaragoza.

En otro orden de cosas y según las bases de datos de la HFN o/y de la AEAT constan diversos rendimientos de trabajo percibidos por el obligado en su calidad de administrador societario que le han sido satisfechos, durante los ejercicios 2006 a 2010, por (E1). -entidad domiciliada también en la calle JJJ nº xx de Zaragoza-, y, también con el mismo domicilio y por el mismo concepto, por las siguientes cuatro entidades: (E2); (E3); (E4). Asimismo percibe este tipo de rendimientos de la entidad (E5) (domiciliada en (...) Zaragoza) y de la Junta Sector xxx del PGOU de Zaragoza, domiciliada en xxx de Zaragoza.

En lo que se refiere a las cuentas en las que don AAA figura desde 2006 a 2010 como titular - 21 en total según la AEAT y la HFN, aunque en otro lugar del escrito de planteamiento del conflicto se cifran en 12 (y otras 37 como autorizado)-, señala el escrito de la Administración del Estado que la gran mayoría de ellas se encuentran abiertas en sucursales ubicadas en el municipio de Zaragoza y a una reducida distancia de la vivienda que posee el contribuyente en la calle GGG en esa ciudad, excepto en un caso en el que la sucursal se sitúa en HHH (Zaragoza), no existiendo ninguna localizada en Navarra. Los domicilios declarados a estas entidades a efectos de su correspondencia, son los de la calle JJJ, nº (...) de Zaragoza (8 cuentas) y, para las restantes, el de la calle GGG de Zaragoza, salvo en dos casos en los que figura como cotitular con otros familiares. También su cónyuge (doña BBB) figura desde 2006 como titular de nueve cuentas, todas ellas abiertas en Zaragoza (7) o en HHH (Zaragoza) (2), declarando como domicilio a efectos de su correspondencia los de HHH (Zaragoza), JJJ de Zaragoza, y GGG también de Zaragoza.

Respecto de las actuaciones in situ desarrolladas al efecto de comprobar el domicilio fiscal de obligado, el 9 de mayo 2011 agentes de la Administración estatal se personaron en la vivienda de la Calle (...) de FFF (Navarra) sin localizarlo ni existir identificación en el buzón de correos, recogiendo el testimonio de un vecino no identificado en el expediente- que afirma no vivir nadie en el citado inmueble. Realizada una comprobación con la entidad administradora de dicho inmueble, ésta informa que desde hace seis años nadie ocupa la vivienda de referencia, siendo el padre del obligado quien hace los pagos de los gastos correspondientes, habiéndoles suministrado como teléfono de referencia un número fijo correspondiente a Zaragoza, Igualmente, señala, se realizó el 5 de agosto de 2009 un intento de notificación por parte de la AEAT en ese domicilio, con resultado DIRECCIÓN INCORRECTA.

La información obtenida de terceros referente a los consumos de agua y electricidad correspondientes a la vivienda sita en la calle (...) de FFF (Navarra), la Junta Municipal de aguas informa que no existen en este inmueble contadores individuales, y, en lo que se refiere al consumo de electricidad, (...) ha informado que la titularidad de contrato pertenece al obligado desde 1990 y que los consumos realizados desde 2006 a 2010 oscilan entre los 2.400 y los 2.600 kwh. anuales. De las compañías de suministro de servicios de telefonía se ha obtenido información que acredita la existencia de un contrato de un número fijo en la vivienda, a nombre del padre del contribuyente.

En cuanto a la información sobre consumos de agua correspondientes al domicilio de la calle GGG (Zaragoza), según información municipal, el obligado resulta ser el titular del contrato desde 2003, Y, desde 2006 a 2010, se han realizado gastos o consumos que corresponderían a una ocupación de tres o cuatro personas. En lo que se refiere a la electricidad, si bien la compañía suministradora no ha atendido el requerimiento de información que se le ha dirigido, de la declaración contenida en el Modelo 156 se desprende que, en el año 2010 el consumo ascendió a 3.499 kwh según lecturas de consumo real.

El Servicio Aragonés de Salud, también requerido a este efecto, informó que el obligado figura dado de alta desde 2005 y domiciliado en la calle GGG, perteneciendo a un centro médico también ubicado en la ciudad de Zaragoza.

En cuanto a la información de las compañías de suministro de servicios de telefonía, don AAA figura como titular de dos líneas fijas en el municipio de Zaragoza (una en la calle (JJJ nº (...)) y otro en KKK). También su cónyuge es titular de dos líneas de teléfono en Zaragoza, una en la calle GGG y otra en HHH (Zaragoza). En cambio el teléfono correspondiente a la calle xxx de FFF (Navarra) figura contratado a nombre del padre del interesado.

En un segundo Informe de junio de 2011, emitido por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Aragón, se manifiesta por el firmante que, en marzo de 2011, se personaron dos funcionarios en el domicilio de la calle GGG entregando un requerimiento por el que se solicitaban al contribuyente justificantes de la adquisición de las viviendas situadas en Zaragoza (c/ JJJ y c/ GGG) y de la situada en HHH (Zaragoza). Dicho requerimiento fue recogido por el cónyuge del contribuyente quien manifestó que su domicilio correspondía a la vivienda de la c/ GGG, mientras que, en relación con su marido, si bien en un primer momento declaró que residía también en esa vivienda c/ GGG posteriormente manifestó que vivía en la calle (...) de FFF (Navarra). El 13 de abril de 2011 y en una nueva personación en esa vivienda se entregó al propio interesado otro requerimiento igual al anterior -que no había sido atendido-, y el 14 de abril se realizó una nueva personación obteniendo más información del portero de la finca quien afirma que D. AAA vive continuamente desde 2006 en ese inmueble, siendo uno de sus primeros ocupantes tras su construcción.

El 19 de ese mismo mes y por medio de un tercero, se depositaron en las dependencias de la AEAT de Zaragoza las escrituras o justificantes requeridos, resaltando el escrito del planteamiento del conflicto que la escritura acreditativa de la compra de la vivienda sita en la c/ GGG se hizo ante un notario de Zaragoza y con carácter privativo por el contribuyente.

Añade el mencionado Informe que otros datos obrantes en poder de la AEAT acreditan que el interesado comunica a terceros como su domicilio el de la calle GGG y como su número de teléfono de contacto uno de línea fija de Zaragoza. Era titular en 2006 de 17 fincas rústicas, todas ellas en Zaragoza y de 7 inmuebles urbanos también en esa ciudad, así como de otros tres en HHH (Zaragoza) y uno en la provincia de Huesca.

Una vez expuesto lo anterior, la AEAT fundamenta su petición en lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico por cuanto en aplicación del primero de los criterios en él establecidos -la permanencia en territorio foral de Navarra-, resulta evidente que D. AAA ha tenido su domicilio en territorio común pues así se desprende también de toda la información obtenida en las actuaciones de investigación relativa a elementos patrimoniales o a fuentes o flujos de renta, ya que estos vinculan al obligado tributario con Zaragoza, siendo que los únicos rendimientos de trabajo que percibe proceden de una retribución como administrador de la entidad E1 con domicilio fiscal en Zaragoza.

En consecuencia con lo anterior insta de esta Junta Arbitral a declarar que don AAA ha tenido su domicilio en Zaragoza, en la calle GGG, solicitando también que dicho cambio tenga efectos desde el 1 de enero de 2006. Aporta en prueba de las afirmaciones obrantes en este escrito, copias de diversa documentación a las que, en su caso, haremos referencia.

4º El 11 de octubre de 2011, por resolución del Presidente de esta Junta Arbitral se declaró tener por planteado el conflicto admitiéndolo a trámite y notificarlo a la Hacienda Foral de Navarra, otorgándole el plazo de un mes para la presentación de las alegaciones que conviniesen a su derecho y para la aportación de cuantas pruebas considerase pertinentes. Al tiempo se requería a las Administraciones en conflicto para que lo notificasen a los interesados y se abstuviesen de cualquier actuación relativa al objeto del conflicto hasta la conclusión del procedimiento, sin perjuicio de que la Administración que viniese gravando al contribuyente continuase sometiéndolo a su fuero.

5º El 15 de diciembre de 2011, habiendo transcurrido el plazo anteriormente otorgado a la HFN sin haber presentado alegaciones, el Presidente de la Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción por plazo de dos meses y emplazó por igual periodo a las partes para que aportasen cuantas pruebas estimasen convenientes, designando ponente a don (...).

6° El 23 de febrero de 2012 tuvo entrada en esta Junta Arbitral un escrito del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra en el que se solicita la admisión como prueba (a) del Informe emitido a este efecto por el Servicio de Inspección Tributaria de Navarra así como la diligencia de 21 de septiembre de 2011 extendida en presencia de don AAA; (b) de cuatro contratos de arrendamiento de locales comerciales situados en FFF (Navarra) (dos de ellos propiedad de la familia del obligado y otros dos propiedad de E1, (c) y de varios recibos de pagos correspondientes al arrendamiento de otro local sito en Pamplona, (d) de documentos referidos a la construcción promovida por E2. de doce viviendas, locales y garajes en FFF (Navarra); (e) así como de un listado de bienes inmuebles sitos en FFF (Navarra) e inscritos en el Registro de la Riqueza Territorial de FFF (Navarra).

Esta documentación se considera por la HFN acreditativa de la vinculación por parte del obligado con sus negocios, ubicados en FFF (Navarra), añadiendo además el hecho de que don AAA ha presentado sus declaraciones del IRPF y del IP en los últimos años ante la Hacienda Foral manifestando tener su domicilio en la calle (...) de FFF (Navarra), así como sus declaraciones del IVA en las que consta su actuación como arrendador de locales comerciales en esa ciudad. Señala también la HFN en sus alegaciones que los recibos de consumos de electricidad correspondientes a la vivienda de la calle xxx de FFF (Navarra) demuestran, en contradicción con lo manifestado por uno de los vecinos a la AEAT, que la vivienda está habitada. Finalmente, se resumen en este escrito las manifestaciones hechas por el obligado tributario en el sentido de vivir habitualmente en FFF (Navarra) por exigirlo sus negocios aunque se desplace a Zaragoza durante los fines de semana.

Todo ello, concluye la HFN, prueba la permanencia del interesado durante más de 183 días en territorio de Navarra; cumplido asimismo, según el artículo 8 del Convenio, el criterio del centro principal de sus intereses económicos, así como el de última residencia declarada en el IRPF.

En la documentación aportada obra un Informe emitido por la Inspección de la HFN en el que, tras hacerse un resumen de lo expuesto por la Hacienda del Estado en el planteamiento del conflicto, se expone:

- Que el obligado tributario presenta sus declaraciones relativas al IRPF (modalidad individual), IP e IVA en la HFN, siendo que éstas gozan de la presunción de veracidad que les otorgan tanto la LGFT como la LGT.
- Que el contribuyente es titular o cotitular de un total de 14 inmuebles en territorio foral (almacenes, garajes, locales comerciales) de los que uno de ellos es una vivienda sita en la calle xxx de FFF (Navarra), así como de otras fincas rústicas.
- Que, de los datos de consumo facturados por la compañía suministradora de electricidad -recogidos en el escrito de la propia Administración del Estado- se desprende que, dado que existen y se han facturado consumos a la vivienda sita en la calle xxx de FFF (Navarra), no son ciertas las afirmaciones de quienes han informado a la Administración estatal que en la residencia del contribuyente no vive nadie desde hace varios años.
- También en este sentido se expone que la Inspección se ha personado en el domicilio de la calle xxx de FFF (Navarra) en los días 12 y 26 de agosto de 2011 sin ser atendida por nadie, pero en una segunda ocasión, el 21 de septiembre, fue atendida personalmente por el obligado tributario quien ratificó sus declaraciones sobre su domicilio explicando los motivos de ello (gestión de sus inmuebles y de las promociones realizadas por medio de empresas de las que es administrador que en algún caso datan del año 2004 hasta el 2011) y aportando documentación acreditativa de sus afirmaciones. Preguntado por las razones de figurar en la Seguridad Social domiciliado en Zaragoza, lo explicó por la razón de tener toda la familia el mismo médico de cabecera.

Finalmente, y en relación con lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico sobre la residencia de las personas físicas, argumenta la HFN que, en relación con el criterio de la permanencia en el territorio de Navarra (FFF, en el caso) que la Administración del Estado,

salvo las afirmaciones de dos vecinos ante los funcionarios de vigilancia aduanera, no ha aportado ninguna prueba que demuestre que no es residente en este territorio. De otra parte, rechaza la HFN las pruebas aportadas por la AEAT ya que, bien se corresponden exclusivamente con el año 2011, bien se trata de hechos que tienen una sencilla explicación (el desuso de teléfonos fijos, etc.).

En relación con el segundo criterio establecido en el precitado artículo 8 del Convenio Económico al efecto de fijar la residencia de las personas físicas (principal centro de intereses o mayor parte de la base imponible en el IRPF), se destaca por la HFN que el contribuyente es administrador de sociedades que tienen actividad en Navarra. Y, en relación con el tercer criterio (última residencia declarada) se señala que corresponde a la vivienda sita en la calle xxx de FFF (Navarra).

Por todo ello, concluye, no existiendo pruebas de la residencia habitual del obligado fuera del territorio de Navarra, la HFN se opone a la propuesta de cambio de domicilio instada por la AEAT ya que debe entenderse cumplido el criterio de permanencia en territorio foral.

7º El 9 de enero de 2013 el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución por la que, por plazo de quince días, se puso de manifiesto el expediente a las partes y a los interesados al efecto de presentar, dentro del citado plazo, las alegaciones que conviniesen a su derecho.

8º Dentro de dicho plazo, el 29 de enero, la HFN presenta sus alegaciones manteniendo, en lo sustancial, el criterio ya sustentado en el Informe del Servicio de Inspección emitido en septiembre de 2011 por el que se rechazaba la petición de cambio de domicilio del obligado tributario.

A este efecto invoca la presunción de veracidad de las declaraciones presentadas por el contribuyente ante la HFN así como la ausencia de pruebas aportadas por la AEAT que acrediten la no permanencia del interesado en territorio foral durante los periodos mínimos de tiempo que exige el Convenio Económico.

En particular menciona la HFN que, en relación con la vivienda habitual del contribuyente, las manifestaciones de terceros recogidas en las diligencias aportadas por la AEAT no son suficientes para desmentir la realidad de los consumos agua y electricidad que se suministran en esa vivienda en cantidad suficiente para demostrar su utilización. Estos consumos no se pueden explicar tampoco por el hecho de que el padre del contribuyente utilice o resida en la vivienda de FFF (Navarra) -de la que es propietario-, ya que según la propia AEAT esta persona viven en Zaragoza.

En consonancia con lo anterior, señala la HFN, lo que resulta del expediente es que el contribuyente reside habitualmente en FFF (Navarra), si bien su domicilio familiar se encuentra en Zaragoza c/ GGG por cuanto así lo exige la actividad empresarial desplegada en ese territorio foral.

En cuanto al resto de indicios o pruebas aportados al expediente por la AEAT, señala la Hacienda Foral que, aunque el contribuyente tiene indudables conexiones con el territorio común, concretamente, con Zaragoza, pues mantiene allí vínculos familiares y económicos, estos no desvirtúan la existencia de un importante patrimonio inmobiliario y empresarial en la ciudad de FFF (Navarra). La condición de administrador que ostenta el interesado de entidades domiciliadas en Zaragoza, tampoco resulta relevante, ya que lo significativo es que la actividad de esas sociedades se viene desarrollando en territorio foral. En cuanto a otros datos aportados por la AEAT, como es el lugar en el que posee cuentas bancarias o tiene asignado se centro médico, no prueban que el domicilio fiscal de contribuyente se sitúe en Zaragoza ya que estos hechos responden a otras razones que dan explicación suficiente de su existencia.

Por todo ello, concluye la Hacienda Foral, y en aplicación del artículo 8 del Convenio, debe desestimarse la pretensión de la AEAT por entenderse que el interesado, don AAA, ha cumplido el primer criterio allí establecido por haber permanecido en territorio foral, durante los años afectados por el presente conflicto, los periodos mínimos de tiempo para considerar que tiene su domicilio fiscal en la calle xxx de FFF (Navarra).

9º Por su parte, el 30 de enero de 2013, la AEAT presenta sus alegaciones ante esta Junta Arbitral argumentando que las pruebas aportadas por la AEAT son suficientes para legitimar la pretensión de modificación del domicilio declarado por el contribuyente, mientras que el material probatorio aportado por la HFN no desvirtúa lo anterior porque, a juicio de la AEAT y del examen del mismo, se deduce, respecto de las actividades desarrolladas en territorio foral por las sociedades de las que el interesado es administrador -encargándose de la supervisión, dirección y venta de los inmuebles que aquéllas construyen-, que no es correcta la conclusión obtenida por la HFN en el sentido de ser necesaria la permanencia del contribuyente en la ciudad de FFF (Navarra) y no en la de Zaragoza, pues se oponen a ello las siguientes precisiones -que pasamos a exponer ahora resumidamente-:

En primer lugar porque son actividades de las que el contribuyente obtiene solamente una pequeña parte de su volumen total de operaciones; porque se trata de sociedades que tributan por el impuesto sobre sociedades al 100 por 100 en territorio común; porque dos de ellas E1 y E2 tienen su domicilio fiscal en Zaragoza; y en todo caso, porque la actividad de dirección se desarrolla en Zaragoza. Aporta a este efecto un listado obtenido de la propia AEAT en el que distingue, por años y desde el 2006 a 2011, la cifra de operaciones desarrolladas por una de las entidades que, según afirma, es la que tiene mayor volumen E1, y dentro de cada año se diferencian las operaciones realizadas en territorio común y en territorio foral. Del examen de este listado se deduce que el año en el que la cifra correspondiente a territorio foral es más elevada, no llega a alcanzar el 10 % de total. Añade a lo anterior el hecho de que las operaciones desarrolladas en territorio foral corresponden al alquiler de dos locales comerciales.

De otra parte, indica la AEAT que el contribuyente ha sido, desde 2006 a 2009, administrador de cuatro sociedades más, en 2010 de un total de siete, y en 2011 de ocho entidades. Todas ellas están domiciliadas en Zaragoza. En cambio en el citado periodo, no consta que fuese administrador de E6. Además, el contribuyente, según su base de datos, ha sido, durante el periodo afectado por la petición dirigida a esta Junta Arbitral, propietario de 15 inmuebles situados en la Provincia de Zaragoza.

Aporta información sobre los consumos de electricidad correspondientes a dos de sus viviendas -la sita en Zaragoza c/ GGG y la sita en c/ (...) de FFF (Navarra) deduciendo de esta información que los consumos de la vivienda de FFF (Navarra) no se corresponden con una ocupación por cinco personas (las allí domiciliadas según la base de datos de la HFN), mientras que los consumos correspondientes a la vivienda de Zaragoza se ajustan a los que corresponderían a una ocupación por tres personas

En cuanto a los argumentos de derecho, en relación con el criterio de la permanencia que se establece en el Convenio Económico a la hora de fijar la residencia de las personas físicas, se destacan las declaraciones de terceros recogidas por los agentes de la AEAT en sus visitas a las dos viviendas -que se incorporaron en el escrito de planteamiento del conflicto- que señalan como vivienda habitual del contribuyente la situada en Zaragoza.

En cuanto al "centro de intereses" del contribuyente, segundo criterio que se establece en el Convenio Económico a la hora de fijar la residencia de las personas físicas, en cuya virtud se considera "*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*", señala la AEAT que el interesado, durante los años 2006 a 2011, solo ha declarado obtener rendimientos derivados de su condición de administrador de una de las sociedades antes mencionada, entidad que tributa al 100 por 100 a la Hacienda estatal y que está domiciliada en territorio común, razón por la que estas rentas deben entenderse obtenidas también en territorio común y, por ende, se debe situar en él el principal centro de intereses del contribuyente.

Finalmente incluye una mención a la Ley estatal del IRPF en cuya virtud se consideran residentes en territorio español determinadas personas cuando residan en él el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellos, norma que no hace sino recoger la presunción del artículo 69 del Cc ("*Se presume, salvo prueba en contrario, que*

los cónyuges viven juntos") y que determinaría también la residencia del contribuyente en territorio común dado que se ha demostrado, a juicio de la AEAT, que en él reside su cónyuge.

Culmina el escrito de alegaciones presentado por la AEAT entendiéndose que debe declararse que el domicilio fiscal del interesado se sitúa en Zaragoza, en la c/ GGG, ya que en esa ciudad se sitúan una serie de vínculos personales y económicos que conllevan que allí se encuentre su principal centro de intereses. Acompaña al escrito antes resumido documentación referida a las operaciones declaradas por la entidad (E1). y a los consumos de electricidad facturados por la compañía suministradora a la vivienda en Zaragoza c/ GGG.

II NORMAS APLICABLES

10° Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, Reglamento de la Junta Arbitral); así como las demás normas de general aplicación.

III FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

11° Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en virtud de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que prevé:

1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

A este efecto, el artículo 43 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también declara:

Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio Económico.

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo previsto en los citados artículos del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Cuestiones previas

12° A la hora de resolver el presente conflicto es conveniente partir de un sucinto recordatorio de algunos criterios que han sido anteriormente elaborados y utilizados por esta Junta Arbitral en la resolución de otros conflictos semejantes.

Así, empezaremos por señalar que la norma aplicable al caso mediante la que ha de discernirse cuál es la residencia habitual del contribuyente es la contenida en el artículo 8 del Convenio Económico que dispone:

Artículo 8. Domicilio fiscal y residencia habitual

1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

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

...

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

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

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

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

3. Asimismo se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro:

a) Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Esta disposición, como hemos sostenido en los Asuntos 1/2007 y 33/2010, establece, en lo esencial, tres criterios de aplicación sucesiva para determinar si debe situarse en el territorio foral de Navarra la residencia de las personas físicas. A saber: la permanencia en un determinado territorio; el principal centro de intereses del contribuyente, y la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

13° El primero de ellos, la permanencia en territorio foral o común, es un dato que debe determinarse, según exige la Ley, teniendo en cuenta, en casos como el presente, el conjunto

de años a los que se extiende la petición de cambio de domicilio y la permanencia en uno u otro territorio del mayor número de días en cada uno de ellos, computándose las ausencias temporales, y considerando también la presunción legalmente establecida deducida del lugar en el que se encuentre la vivienda habitual.

A nuestro propósito hemos de añadir ahora que, "cuando han de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, normalmente, casi necesariamente, coexistirán otras pruebas que demuestren su estancia en lugares diferentes. Por tal motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba" (Asuntos 23/2009, 26/2009 y 36/2011). Esta apreciación resulta de especial relevancia en un caso como el presente en el que los lugares en los que cada Administración sitúa la residencia del contribuyente no están lejanos entre sí - FFF (Navarra) y Zaragoza- siendo perfectamente posible un frecuente y constante desplazamiento de una localidad a la otra.

Y, en lo que se refiere a la vivienda habitual, hemos de traer a colación lo que se afirmaba en el Asunto 1/2007, cuando dijimos:

"Ni el Convenio Económico, ni la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones (ni la de régimen común, ni la foral de Navarra), definen el concepto de <vivienda habitual>.

Dicho concepto se delimita, sin embargo, en la normativa reguladora del IRPF, siendo básicamente coincidente el que establece la normativa de régimen común con el de la normativa foral de Navarra.

Pues bien, el primer requisito que se exige en dicha normativa es que el sujeto pasivo sea titular en pleno dominio, aunque sea compartido, de la vivienda de que se trate...".

Respecto del segundo criterio fijado en el Convenio Económico -el principal centro de intereses-, la ley lo define como "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".

A este respecto, hemos también de decir que, en el presente caso, se trata de un dato -la mayor parte de la base imponible- que debe determinarse, según exige la Ley, teniendo en cuenta, en casos como el presente, los diferentes años a los que se extiende la petición de cambio de domicilio. Y, respecto de la concreción del territorio donde se haya obtenido la mayor parte de la base imponible, habremos de estar a los posibles criterios que se deriven del Convenio, según expondremos seguidamente.

Finalmente, en cuanto al tercer criterio, la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el presente caso es claro que, como ha sostenido la HFN, la residencia declarada ha fijado el domicilio del contribuyente en territorio foral.

14º En segundo lugar hemos de recordar también que, en el presente asunto, referido al cambio de domicilio de don AAA, hemos de partir del hecho de la presentación ante la HTN de las declaraciones de los impuestos personales del interesado, pues estas declaraciones gozan, como venimos declarando en anteriores Resoluciones, de una presunción de veracidad *iuris tantum* por expreso mandato de los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. Por tal motivo, y en virtud de las normas y principios generales de nuestro ordenamiento, la carga de la prueba corresponde, en principio, a la Administración del Estado, quien debe desvirtuar con su actividad el fundamento jurídico en que se ampara la situación que venía desarrollándose en los años a que se extiende el conflicto.

A este efecto, advertiremos que la AEAT insta el cambio de domicilio del contribuyente con aportación de un importante material probatorio al que antes nos hemos referido e invocando lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio, si bien la argumentación de la Administración que promueve este conflicto fundamenta su petición en el hecho según el cual, y de conformidad

con el primero de los criterios establecidos en el Convenio Económico, el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio común debido a su permanencia en este territorio, pero invocando asimismo la aplicación en su caso del segundo de los criterios fijados en esta norma que hace referencia al territorio donde se localice el principal centro de intereses del contribuyente.

III.3. El fondo del asunto

15° Expuestos los fundamentos jurídicos generales que enmarcan la resolución de este conflicto, señalaremos que la discrepancia entre las dos Administraciones se puede resumir en dos posiciones que cada una estima suficientemente probada mediante los instrumentos que se han aportado a este Asunto de los que hemos dado cuenta resumida en los Antecedentes de Hecho de esta Resolución.

Así, de parte de la HFN, la residencia habitual del contribuyente debe situarse en territorio foral, en la vivienda sita en la calle (...) de FFF (Navarra), ya que, además de ser el lugar declarado por el contribuyente en sus relaciones con la Hacienda Foral, y en el que se ha ratificado posteriormente, porque las actuaciones realizadas in situ y los consumos que se producen en esa vivienda así lo acreditan, debiendo destacarse el hecho de que el contribuyente tiene vínculos económicos en Navarra, muy especialmente en FFF (Navarra), ya que es el lugar en el que reside habitualmente por exigirlo la gestión de sus negocios a los que debe atender personalmente en su condición de administrador de sociedades que tiene actividades en esa localidad.

Del lado de la Administración estatal, la residencia habitual del contribuyente debe situarse en territorio común, en la vivienda sita en la calle GGG de Zaragoza, ya que en dicha vivienda se producen consumos de suministros que se corresponden a una ocupación efectiva por tres personas; porque en ella se localiza la residencia familiar del sujeto y porque se trata del domicilio que normalmente comunica a terceros el propio interesado. Ello se desprende también de las actuaciones in situ que se han realizado tanto en FFF (Navarra) como en Zaragoza pues se han recogido declaraciones de terceros que localizan habitualmente al contribuyente en esta última ciudad. Además el contribuyente tiene vínculos patrimoniales y económicos en Zaragoza que sitúan en esta localidad su principal centro de intereses.

16° Llegados a este punto no cabe sino exponer razonadamente la conclusión alcanzada por esta Junta Arbitral y deducida del examen conjunto del material probatorio existente del que se desprende de forma indudable, y sin que ello signifique que no puedan existir desplazamientos constantes a FFF (Navarra), que la vivienda situada en Zaragoza es el domicilio familiar del contribuyente, radicado en un inmueble de su propiedad, cuya dirección facilita a terceros a efectos de sus comunicaciones particulares, ubicada en una ciudad donde es atendido médicamente cuando lo requiere, donde se domicilian las sociedades de las que es administrador, etc.

De todo este material probatorio, debemos destacar por su relevancia, ya que se trata de documentos aportados por el propio interesado, los que se adjuntan a sus manifestaciones en la contestación presentada por la HFN ante esta Junta Arbitral, en el escrito de 23 de febrero de 2012, en el que se solicita la admisión como prueba, entre otras, de varios contratos y documentos tendentes a acreditar que las funciones de administrador de varias sociedades y otras actividades desempeñadas por el contribuyente requieren su presencia y permanencia en Navarra, concretamente en FFF (Navarra),

Del examen de estos documentos, aportados por el obligado tributario a la HFN ya esta Junta Arbitral, destacamos lo siguiente:

En el contrato de alquiler, firmado en FFF (Navarra) el 2 de noviembre de 2005, de uno de los inmuebles, se observa que el firmante es don CCC, padre del obligado tributario, quien actúa como apoderado de don AAA.

En otro de los contratos aportados, firmado en FFF (Navarra) el 12 de junio de 2002, es ahora don AAA, arrendador, quien lo firma - y si bien se declara firmarlo junto con su hermana, en el

documento sólo aparece una firma-, lo hace en representación de Don CCC padre del obligado. Además, en los datos correspondientes al arrendador si bien se declara como su dirección la calle xxx de FFF (Navarra), también se hace constar como su teléfono de contacto un número de línea fija cuyo prefijo corresponde a Zaragoza.

Un tercer contrato de arrendamiento, de 29 de mayo de 2002, de un inmueble sito en FFF (Navarra) (si bien afecta a varias fincas que según sus cláusulas pertenecen a (E1), aparece firmado en Zaragoza por don CCC, padre del obligado tributario, fijando como domicilio del arrendador a los efectos pertinentes el situado en la Calle MMM de Zaragoza.

Otro contrato, de 2 de mayo de 2006, referido a un inmueble sito en FFF (Navarra) propiedad de (E1), lo firma don CCC, padre del obligado tributario, en su condición de administrador único de la citada entidad.

Y, finalmente, otro documento de 29 de junio de 2004, contrato de ejecución de obra de 12 viviendas, locales y garajes, en el que (E1) actúa como parte, lo firma en FFF (Navarra) don CCC, padre del obligado tributario, en su condición de apoderado de la citada entidad.

En resumen, este material probatorio, aunque no único sí de interés, debemos comenzar señalando que no se corresponde, salvo en una sola ocasión, con el periodo de tiempo al que se refiere la petición de cambio de domicilio (años 2006 a 2011); que, en todo caso, en absoluto acredita que el contribuyente venga realizando una gestión personal de sus negocios en la ciudad de FFF (Navarra), ni tampoco demuestra que estas actividades de gestión se realicen necesariamente en esa localidad.

Es decir, una parte importante de las pruebas que se han aportado al expediente con la intención de demostrar la necesaria presencia del obligado en la ciudad de FFF (Navarra) al efecto de atender los negocios de las sociedades de las que es administrador, no sólo no consigue esa finalidad, sino que contiene indicios de lo contrario.

17º Lo anterior no hace sino ratificar la conclusión que alcanzaríamos considerando otros criterios fijados en el propio Convenio Económico y otros elementos de prueba aportados al expediente que se refieren o afectan al lugar en el que se consideran residentes las personas físicas así como a aquél en el que han de entenderse prestados los servicios que como administrador de determinadas sociedades desarrolla el contribuyente.

Nos referimos al resultado de la aplicación al presente conflicto del segundo de los criterios establecidos en el artículo 8 del Convenio Económico -el principal centro de intereses- cuya procedencia exige la obtención en un determinado territorio de la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (con exclusión de los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario).

Pues bien, al efecto de aplicar este segundo criterio, comenzaremos advirtiendo que en las normas contenidas en el Convenio Económico no encontramos una disposición específica que establezca los elementos que han de utilizarse para determinar el lugar donde deben entenderse prestados los servicios de un administrador social, ni tampoco acerca del lugar de obtención de los rendimientos percibidos por administradores de sociedades, Por esta razón debemos acudir ahora a las reglas y principios que normalmente se utilizan en casos semejantes, también relacionados con la domiciliación de los contribuyentes, que vienen a disponer que, en principio, los administradores sociales prestan servicios a las entidades que representan en el domicilio social o fiscal de éstas.

Expuesto lo anterior recordaremos que el contribuyente percibe rendimientos del trabajo en su calidad de administrador societario que le han sido satisfechos por las siguientes entidades: durante los ejercicios 2006 a 2010, (E1), entidad domiciliada en la calle JJJ nº xx de Zaragoza, y, también con el mismo domicilio y por el mismo concepto, las siguientes cuatro entidades: E2; E3; E4. Asimismo percibe este tipo de rendimientos de la entidad E5 (domiciliada en (...) Zaragoza) y de la Junta Sector (...) del PGOU de Zaragoza, domiciliada en (...) de Zaragoza, Más puntualmente, en el escrito de alegaciones de 30 de enero de 2013, se matiza por parte de la Administración del Estado que durante los años 2006 a 2011 el interesado solo ha

declarado obtener rendimientos derivados de su condición de administrador de una de las sociedades antes mencionada E1, entidad que tributa al 100 por 100 y que está domiciliada en territorio común. Al citado efecto, aporta, según hemos señalado, un listado en el que distingue, por años y desde el 2006 al 2011, la cifra de operaciones desarrolladas, diferenciándose cada operación por el sujeto con quien la realiza y por el hecho de haberse efectuado en territorio común o en territorio foral, deduciéndose de todo ello que, en el año en el que la cifra correspondiente a territorio foral es más elevada, no llega a alcanzar el 10 % de total.

Pues bien, como resultado de lo anterior, hemos también de concluir que el interesado tiene su residencia habitual en territorio común pues en él están domiciliadas (centro de su efectiva administración y dirección según el arto 9 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio) la sociedad o sociedades a las que viene prestando servicios como administrador y de las que percibe retribuciones que representan la mayor parte de su renta.

18° En conclusión en el presente conflicto puede concluirse del conjunto del expediente y de las pruebas obrantes en el mismo que don AAA no residía habitualmente, durante los años 2006 a 2011 (ambos incluidos) en territorio de Navarra, bien sea por su no permanencia en este territorio, bien sea porque no se localizaba en él su principal centro de intereses -en el sentido que el artículo 8 del Convenio y las demás disposiciones que antes se han mencionado atribuyen a estos conceptos-.

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adopta el siguiente:

ACUERDO

Estimar la pretensión formulada por la Administración del Estado y declarar que, con efectos desde 1 de enero de 2006, el contribuyente don AAA no debe entenderse domiciliado fiscalmente en Navarra.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

IV.-EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 22 de febrero de 2013

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 21 DE DICIEMBRE DE 2012. CONFLICTO 41/2011

Conflicto: 41/2011

Promotor: Director General de la AEAT

Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente

Fecha de la resolución: 21 de diciembre de 2012

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

I.-ANTECEDENTES

1º El día 8/09/2011 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que se solicitó tener por promovido conflicto frente a la Hacienda Tributaria de Navarra para resolver la discrepancia surgida respecto del domicilio fiscal de doña AAA. La Agencia Estatal de Administración Tributaria solicita de la Junta Arbitral la declaración de que el domicilio de la señora AAA se encuentra en Madrid desde el día 1 de enero de 2006.

Con el escrito de planteamiento del conflicto se presentó la propuesta de cambio de domicilio formulada por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, fechada el día 22 de junio de 2011. También se adjuntaron los informes elaborados por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los requerimientos de información y diligencias practicadas en que se apoyan dichos informes.

La AEAT afirma que notificó su propuesta de cambio de domicilio al organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) el 22 de junio de 2011, sin que se haya recibido contestación en el plazo de dos meses previsto por el arto 43.5 del Convenio Económico. El conflicto se interpone dentro del plazo de quince días a contar desde el momento en que se ha de entender producida el rechazo tácito de la propuesta.

Se indica, asimismo, en el escrito de planteamiento que se ha comunicado a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales la decisión de plantear el conflicto, conforme a lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral (en adelante, RJA).

2º La pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) se basa en las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo tanto por los servicios de las Delegaciones Especiales de la AEAT en Navarra y en Madrid, a las que se refieren sendos informes elaborados por sus respectivos departamentos de inspección. Dichos informes y la documentación en que se apoyan han sido incorporados al expediente. De su contenido interesa destacar lo siguiente:

1.- Doña AAA ha presentado sus declaraciones de IRPF y de Impuesto sobre Patrimonio en la Hacienda Foral de Navarra desde el 1998. En ellas, así como en la base de datos de la

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Hacienda Foral de Navarra, figura como domicilio de la interesada, a partir de 2002, el de CCC, de Pamplona, vivienda en la que se encuentra empadronada.

En la Base de Datos Centralizada de la AEAT (en adelante, BDC) doña AAA figura como casada con don BBB, del que se encuentra separada desde hace muchos años, según se deduce de la diligencia instruida el día 18 de marzo de 2010 por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. En la misma BDC su domicilio fiscal figura en DDD, Pamplona, desde el 26-01-1999. Sin embargo, en la Base de Datos de la Hacienda Foral de Navarra consta como domicilio el de CCC, de Pamplona, con fecha de alta 21 de agosto de 1997.

El piso DDD, situado encima, es el domicilio declarado por don BBB, "habiendo contestado la misma empleada del hogar en las dos letras, lo que pudiera hacer pensar que se trata en realidad de una misma vivienda en dos niveles diferentes".

En la base de datos de la Seguridad Social la propia obligada tributaria comunica como domicilio a efectos de la Seguridad Social el de calle FFF, de Madrid.

2.- Doña AAA presenta sus declaraciones de IRPF y de Impuesto sobre el Patrimonio en la Hacienda Foral de Navarra desde 1998 y en ellas manifiesta como su situación personal la correspondiente a "solteros, viudos, separados judicialmente o divorciados, que no formen parte de unidad familiar". Se ha comprobado que vive separada de su marido desde hace años.

3.- Se relacionan en el escrito los bienes de que es titular la señora AAA. Cabe reseñar que es propietaria de la vivienda que declara como domicilio fiscal, así como de otras dos sitas en Madrid, en EEE y en la calle FFF. Es titular de varias cuentas bancarias en diferentes poblaciones (entre ellas, Pamplona y Madrid), así como de un automóvil adquirido el 2 de enero de 2004 y matriculado en Navarra. Otros vehículos poseídos anteriormente por ella también fueron matriculados en Navarra y siempre consignó como domicilio el de CCC.

4.- Los consumos de agua en el domicilio de CCC se aproximan a los consumos medios, de acuerdo con los datos del Instituto Nacional de Estadística. Concretamente, consumió en el primer cuatrimestre de 2009, 17 metros cúbicos; en 2008, 42 metros cúbicos; en 2007, 33 metros cúbicos; y en 2006, 23 metros cúbicos. Los consumos medios anuales en Navarra ascendieron a 47,815 metros cúbicos en 2008, 45,99 metros cúbicos en 2007 y 46,72 metros cúbicos en 2006.

En cambio, son más reducidos los consumos de energía eléctrica en relación con los consumos medios constatados por la Subdirección General de Planificación Energética, que ha cifrado el consumo medio por habitante y año en 5.602 kWh en 2006, con tendencia alcista hasta alcanzar los 6.646 kWh en 2011. Los consumos de la vivienda citada fueron de 1.365, 1.267, 1.167 kWh en 2006, 2007 y 2008, y de 687 kWh en los ocho primeros meses de 2009.

5.- Tras reseñar las fuentes de renta de doña AAA, se indica que el 5 de marzo de 2010, la interesada presentó una reclamación económico-administrativa a través de la sede regional de Madrid del Registro General de Documentos. En el escrito indicó que su domicilio a efectos de notificaciones estaba situado en DDD, de Pamplona. Las notificaciones efectuadas en ese domicilio fueron recogidas por su secretaria, doña PPP, la cual percibe rendimientos de GGG, S. L. en calidad de "empleados por cuenta ajena" desde el 1998. Esta sociedad tiene su domicilio en DDD de Pamplona y doña AAA es miembro de su Consejo de Administración.

6.- El 29 de julio de 2009 se visitó el domicilio declarado por la señora AAA y en la diligencia instruida se dice que ""se llama al portero automático repetidas veces y no contesta nadie. Se pregunta a una señora en el portal, por la obligada tributaria, y dice no conocerla".

La Unidad de Vigilancia Aduanera efectuó visitas al domicilio declarado de CCC de Pamplona, en octubre de 2009, y entre febrero y abril de 2010.

En ninguna de las visitas realizadas durante los días 7, 8, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 de octubre de 2009 hubo respuesta, aunque se efectuaron por la mañana y por la tarde, a diversas horas e

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

incluso en días festivos. Únicamente el día 15 "la misma voz que el día anterior contestó en DDD domicilio declarado de D. BBB, ex marido de doña AAA) contesta a las 13:15 horas manifestando que «la Sra. AAA no se encuentra» y el día 23, a las 12:30 horas, vuelve a contestar una señora diciendo "que la Sra. AAA no está en ese momento".

Tampoco hubo respuesta en visitas efectuadas mañana y tarde los días 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 22 y 23 de febrero, los días 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 y 15 de marzo y los días 14, 15, 16, 18, 19 y 20 de abril, todos ellos de 2010. Sólo el día 18 de marzo de 2010 contestó doña PPP "que dice que la investigada está en el baño y que volvamos más tarde. A las 12:00 horas me abre la puerta y subo al piso, donde me dice que le han llamado de urgencia de Madrid y que se ha tenido que ir, pero que mañana tiene entradas para la ópera y estará de vuelta". Además señala que "para ver a AAA habría que establecer cita, porque suele salir y viajar mucho".

El 10 de diciembre de 2010 se personó un Agente Tributario en la calle FFF de Madrid, con objeto de comprobar el domicilio fiscal del sujeto pasivo. En la correspondiente diligencia se dice que "la mujer que abre la puerta, que dice ser empleada de hogar y que se identifica como QQQ (NIF (...)), manifiesta que aquel es el domicilio familiar y habitual de BA1, hijo de la obligada tributaria, quien no se encuentra en la vivienda en el momento de la visita. Afirma que AAA reside habitualmente en Pamplona, donde tiene su domicilio, aunque esporádicamente realiza alguna visita a su hijo en ese domicilio".

El 14 de octubre de 2011 se personó un Agente Tributario en la EEE de (...) (Madrid), donde instruyó una diligencia en la que se lee que "existe un chalet independiente. No contesta nadie a las llamadas realizadas, estando la puerta de entrada al chalet abierta (...) El chalet tiene otra entrada independiente por la TTT, nº y, cuya puerta se encuentra abierta en el momento de la visita, aunque tras numerosas llamadas a la misma no contesta nadie. Se repite la visita a las 20:30 horas del mismo día con idéntico resultado, encontrándose las puertas de entrada al chalet igualmente abiertas. Preguntado un vecino de un chalet situado en C/ TTT nº z por el obligado tributario, señala que es el propietario de la de TTT, nº y, aunque no reside señalando que en verano y en algunos esporádicos fines de semana, es cuando se le suele ver por allí, estando la finca habitualmente deshabitada. Afirma que algunas mañanas, un guardés trabaja en la misma y que a veces por olvido deja las puertas abiertas. Preguntado un guardia de seguridad de la Urbanización por el obligado tributario, manifiesta que AAA es la propietaria de la finca, aunque no vive habitualmente en la misma, aunque pasa alguna temporada, principalmente en verano y algunos fines de semana en la propiedad".

Con fecha 12 de mayo de 2011, se personó un Agente Tributario en calle (...) En la diligencia extendida se dice que "existe un chalet independiente. A través del portero automático una mujer que dice llamarse RRR (NIF (...)) y ser empleada de hogar, manifiesta desconocer al obligado tributario, señalando que el domicilio visitado es el familiar y habitual de (...) y su esposa (zzz), quienes no se encuentran en el mismo en el momento de la visita".

7.- Se contienen, además, en el escrito de planteamiento del conflicto y en los documentos anexos otras referencias a afiliación, altas y bajas en distintos regímenes de la Seguridad Social que nada relevante aportan a nuestros fines.

8.- A la luz de los hechos indicados y de la legislación aplicable al caso, entiende la AEAT que doña AAA ha tenido su domicilio en la calle FFF de Madrid desde 1 de enero de 2006. Para llegar a esta conclusión se apoya en los siguientes datos:

1) Los consumos de agua y de energía eléctrica de CCC, de Pamplona, son inferiores a los consumos medios calculados por el INE y por la Subdirección General de Planificación Energética respectivamente. En las visitas efectuadas a ese domicilio no fue nunca hallada en él y "dada la exhaustividad con la que se han realizado dichas visitas no se puede considerar un hecho aislado la ausencia de la obligada tributaria, sino simplemente que ése no es su domicilio real".

2) Tampoco vive en el domicilio declarado a la AEAT DDD.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

3) Por el contrario existen, a juicio de la AEAT, numerosas relaciones personales y patrimoniales que la vinculan al domicilio de calle FFF de Madrid: es propietaria del inmueble, es la dirección que ha comunicado a la Seguridad Social en las cuentas de cotización de trabajadores del hogar, tiene abiertas varias cuentas bancarias en sucursales de Madrid y dos de los vehículos de los que ha sido propietaria fueron transmitidos a personas o entidades residentes en Madrid y, en fin, en ese domicilio vive su hijo don BA1.

9.- Concluye el escrito solicitando que se tenga por interpuesto el conflicto en tiempo y forma y se declare que dona AAA tiene su domicilio fiscal en Madrid desde el día 1 de enero de 2006.

3º El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 11 de octubre de 2011, admitió el conflicto a trámite y ordenó su notificación a la Hacienda Tributaria de Navarra, con emplazamiento de un mes para alegaciones, sin que esta última hiciera uso de su derecho, por lo que, transcurrido el plazo reglamentario, se acordó abrir el periodo de instrucción y nombrar ponente a don (...).

4º El día 23 de febrero de 2012 se recibió en la Junta Arbitral un escrito de la Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra con el que se aportaba un informe del Servicio de Inspección Tributaria de Navarra, una diligencia extendida en presencia de doña AAA, copia de la escritura de compra de la vivienda de CCC, volante de empadronamiento en Pamplona, recibo acreditativo de la pertenencia a Club (...), entradas para la ópera de (...), diversos recibos de pago de teléfonos móviles, de electricidad, de agua, de tasas de basuras, de impuesto de circulación y otros documentos que prueban su permanente vinculación con Pamplona.

Entre la documentación aportada destaca la diligencia de 12 de septiembre de 2011, extendida en el domicilio de CCC en presencia de doña AAA, en la que constan las manifestaciones de la interesada, que transcribimos a continuación:

"Elegió libremente su residencia en Navarra en el 1997. Ya en dicha fecha, gozaba de una independencia y autonomía plena, careciendo de cualquier obligación laboral o familiar (sus hijos ya eran mayores e independientes, estando separada de su marido) que le vinculara o le obligara a permanecer en un lugar concreto, siendo plenamente libre para elegir el lugar donde residir.

Tal decisión vino motivada principalmente por el hecho de hacer coincidir su residencia con la de la Sociedad GGG, S. L. constituida el 26 de junio de 1997 y cuyo domicilio social y fiscal se fijó en Navarra, entendiéndolo que así podría velar mejor por sus intereses económicos, y atender con mayor diligencia las obligaciones que en el seno de dicha Sociedad iba a asumir.

Ha de tenerse en cuenta que aportó a la citada sociedad sus acciones en las Sociedades HHH, S. A., JJJ, S. A. y KKK, S. A., resultando que dichas acciones representaban la mayor parte de su patrimonio.

En la actualidad son las participaciones de la Sociedad GGG, S. L. las que representan el núcleo (sic) gordiano de su patrimonio, como puede apreciarse a la vista de su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio. Por tanto, no cabe duda que tiene importantes intereses económicos en esta Comunidad Foral.

Por otro lado, ha ocupado el cargo de consejera y vicepresidenta del Consejo de GGG, S. L. desde la constitución de la Sociedad hasta noviembre de 2009, momento en que es designada Presidenta del Consejo, y Consejera Delegada, puesto que sigue ocupando en la actualidad.

La remuneración satisfecha por dichos cargos representa, en todos y cada uno de los ejercicios en los que los ha desempeñado, la mayor parte de la base imponible de su I.R.P.F.

No ha tenido intención alguna de modificar su residencia a ninguna otra ciudad de España, ni del Extranjero, siendo su deseo y voluntad la de seguir residiendo en Pamplona.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

En el año 1999 adquirió vía contrato privado el inmueble sito en CCC, con un garaje (el número (...)) y un trastero (el nº (...)). A partir del 2001 su residencia se fija en dicho inmueble.

Para la compra del citado piso se contó con financiación concedida por (...), formalizándose escritura de préstamo hipotecario ante el Notario de Pamplona D. (...) el día (...) de (...) de (...).

Se puede constatar que está dada de alta en agua, luz y teléfono Se adjuntan justificantes de consumos.

Doña (...), acude semanalmente y desde 2004 a realizar la limpieza del piso.

Anualmente el Ayuntamiento de Pamplona le concede autorización para circular, durante las fiestas de San Fermín, por las calles LLL a Garaje de Calle MMM. Adjunta autorizaciones emitidas primero para su vehículo 1111-XXX, y posteriormente para su vehículo 1111-ZZZ. Acostumbra a viajar frecuentemente, por lo que es habitual que se produzcan "ausencias temporales". Los motivos de sus viajes son diversos. Así, en ocasiones acude a Madrid a visitar a su familia (hijos y nietos) y pasar unos días con ellos. En concreto durante los meses de febrero y marzo del 2010, con motivo de la enfermedad y posterior intervención quirúrgica de su hijo BA2, se vio obligada a viajar a Madrid y en muchos momentos con urgencia para permanecer a su cuidado. Así mismo, durante esos meses y los meses de abril y mayo, doña AAA manifiesta que con ocasión de la boda de su otro hijo BA1), que tuvo lugar el día (...) de (...) de (...), realizó diversos desplazamientos a Madrid, ausentándose de Pamplona, para la organización y supervisión de dicha boda. También acude con cierta frecuencia a Cáceres, donde tiene una agrícola-ganadera, sobre todo durante el mes de octubre para organizar la siembra y controlar la paridera de las ovejas. Asimismo, son frecuentes sus viajes de ocio, pasando temporadas, realizando o bien un viaje por el mundo, llegando a invertir en ello hasta tres meses, o visitando distintas ciudades como París, Roma, Zurich, ciudades a las que acostumbra viajar en su propio automóvil.

En este año 2011 se ausentó de Pamplona durante el tiempo que duró su hospitalización, postoperatorio, y rehabilitación, con motivo de una operación de cadera que se llevó a cabo en Madrid. La decisión de que la operación se realizara en Madrid y no en Pamplona vino motivada por el hecho de que sus hijos residen en dicha ciudad, circunstancia que les facilitaba el poder atender a su madre durante la hospitalización y el post-operatorio.

Recientemente ha adquirido un apartamento en Marbella ciudad que también le gusta visitar.

Sus vehículos estén dados de alta a efectos del Impuesto sobre Circulación en el Ayuntamiento de Pamplona.

Es miembro de la Asociación (...) desde el 13 de noviembre de 2001, acudiendo habitualmente a los eventos que se celebran.

Es Socia de (...).

Está empadronada en Pamplona. Está dada de alta en el Censo Electoral en Pamplona correspondiéndole como local electoral la Escuela (...).

La entidad bancaria con la que realiza la mayor parte de sus operaciones es (...), trabajando en particular con la sucursal que dicha entidad tiene en la (...) de Pamplona, donde tiene las siguientes cuentas:

Se relacionan once cuentas del banco (...), oficina (...), que corresponde a la de (...) de (...) de Pamplona; y una de (...) cuyos ocho primeros dígitos son (...).

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Preguntada sobre el inmueble sito en FFF de Madrid, manifiesta que dicho inmueble es de su propiedad, si bien quien reside habitualmente en el mismo es su hijo BA1, habiendo sido su residencia incluso después de contraer matrimonio.

Preguntada sobre si es titular de cuentas de cotización a la Seguridad Social como empresaria manifiesta que: cotiza por los trabajadores contratados por temporada en el régimen especial agrario para las (xxx) situadas en Cáceres, ya que, como es obvio, ella no realiza las tareas del campo, aunque si le gusta tener conocimiento de las labores realizadas y a realizar, es! como determinar las directrices anuales, motivos por los que, con cierta frecuencia, realiza desplazamientos a la finca, como ya se ha comentado anteriormente, suponiendo ausencias temporales de mi domicilio habitual, que es Pamplona.

Al comunicarle esta Inspección que figuran dados de alta trabajadores en el régimen especial hogar con domicilio para la actividad en Madrid, C/ (...), Dª AAA manifiesta que dicho domicilio es el domicilio de su hija BA3 y que los trabajadores que le han sido mencionados son los contratados por su hija, ya que ella no paga la Seguridad Social de ningún empleado de hogar en Madrid, siendo los últimos trabajadores por los que ha cotizado VVV y WWW, hasta el año 1998, que con motivo de su traslado a vivir a Pamplona, pasaron a prestar servicios con su hija, causando baja en la Seguridad Social como trabajadores (empleados del hogar) contratados a mi servicio."

Se adjuntan, asimismo, una serie de documentos acreditativos de las manifestaciones efectuadas por doña AAA: fragmento de escritura de compraventa número AAA autorizada por el notario de Pamplona don BBB, el día (...) de (...) de (...), volante de empadronamiento, entradas al (...), facturas de servicio telefónico del número (...), factura de consumo de energía eléctrica, facturas de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona, recibos del Ayuntamiento de Pamplona del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica, autorización del Ayuntamiento de Pamplona para circular por las calles LLL a garaje de la calle MMM durante las fiestas de San Fermín.

5º La Directora General de la AEAT propuso como prueba, el escrito presentado el 19 de septiembre de 2012, la documental anexa al escrito de planteamiento del conflicto, y las contestaciones de varias entidades ((...), S. A., (...), S. A., (...), S.A. y (...) a sendos requerimientos de información, aportadas con el escrito de proposición de prueba. Se advierte asimismo en dicho escrito que varias entidades ((...), S. A., (...), (...), S. L., (...), S.A., (...) y (...), S. A. todavía no han contestado a sus respectivos requerimientos.

6º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de fecha 2 de octubre de 2012, emplazó a los interesados para formular las alegaciones convenientes a su derecho en término de quince días hábiles.

7º La AEAT presentó sus alegaciones finales en escrito que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 25 de octubre de 2012, acompañado de ciertas contestaciones a requerimientos de información tramitados en periodo de instrucción y no recibidos a tiempo:

a) Contestación de (...), S. A, según la cual doña AAA es socia de la entidad desde septiembre de 2008, con abono a todas las temporadas para el (...), en el Auditorio Nacional de Madrid.

b) Contestación de (...), S. A. informando que doña AAA es titular desde 1 de enero de 2009 de un contrato de suministro de electricidad en calle EEE de (...) (Madrid) con elevados consumos, tal como se indica a continuación:

Nota: no se incluyen los consumos

c) Contestación de (...), según la cual doña AAA es socia del Club desde 1972, figura en sus archivos domiciliada en calle FFF de Madrid, hace uso del restaurante del club pero no del campo del golf.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

d) Contestación de la entidad (...), S. A. certificando que doña AAA es socia del club desde 1996, figurando en sus archivos domiciliada en CCC de Pamplona y sin que conste que haya jugado alguna vez en las instalaciones del club.

Considera la AEAT que de los datos que la prueba aportada lleva "a la ineludible deducción de que el domicilio fiscal de la obligada tributaria se encontraba incorrectamente declarado en Pamplona estimándose que debía ubicarse en Madrid con fecha de efectos 01/01/2006". A su juicio los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra esta evidencia. Le resulta llamativa la dispersión de los lugares que indica la señora AAA "como de efectiva residencia", La documentación aportada por la Hacienda Tributaria de Navarra no acredita -a su juicio- la permanencia en Pamplona porque la escritura pública sólo contiene una manifestación sobre su domicilio y el resto se refiere a circunstancias que "son completamente compatibles con su residencia en territorio común".

En opinión de la AEAT no se ha demostrado que doña AAA permanezca en Navarra más de 183 días al año, invocando en su apoyo la resolución de esta Junta Arbitral de 17 de mayo de 2012 (conflicto 34/2011).

Considera, además, que la aplicación del segundo de los criterios de determinación de residencia contenidos en el arto 8 del Convenio Económico (principal centro de intereses) conduce a la misma conclusión, dado que la mayor parte de sus rentas computables a estos efectos se derivan de su condición de consejera o administradora de GGG, S. L., "sociedad que, pese a declarar su domicilio social y fiscal en Pamplona, sendos informes de las Dependencias Regionales de Inspección de las Delegaciones Especiales de la AEAT en Navarra y de Madrid concluyen que su domicilio fiscal real se encuentra en Madrid, por lo que la AEAT ha interpuesto con fecha 12/03/2012 conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra al objeto de situar el domicilio fiscal de la sociedad GGG, S. L. en Madrid con efectos retroactivos al ejercicio 2006".

8º Por su parte, la Hacienda Tributaria de Navarra presentó escrito de alegaciones registrado de entrada el día 22 de octubre de 2012, en el que ratifica su criterio y, entre otras manifestaciones, resta valor al hecho de no haber localizado a la interesada en las numerosas visitas efectuadas a su domicilio en Pamplona porque "a similar conclusión habría de llegarse en relación a las innumerables pesquisas realizadas en territorio común y, más en concreto, en Madrid, donde el resultado de la actuación investigadora ha sido infructuoso y no ha permitido incorporar ningún indicio ni elemento mínimamente relevante sobre la localización de alguna vivienda en la que pudiera residir con un mínimo grado de habitualidad la persona investigada",

De la actuación realizada en calle FFF de Madrid se deduce que esa es la vivienda de un hijo de la señora AAA y que *"la persona que atiende a la Inspección ratifica que la madre del Sr. BA1 reside habitualmente en Pamplona y sólo esporádicamente acude a este domicilio para visitar a su hijo"*.

En relación con la vivienda de EEE, el guarda de seguridad declaró que "la Sra. AAA tampoco vive en ella, y que sólo acude a ella de manera esporádica, principalmente en verano y algunos fines de semana", manifestación que -según la Hacienda Tributaria de Navarra- es coherente con el casi nulo consumo de teléfono en la línea fija instalada en esa vivienda, según documentación aportada por la AEAT.

Las actuaciones realizadas demuestran que *"la única vivienda que realmente puede constituir la residencia habitual de la investigada... es la de Pamplona"*, cuyos consumos de agua y energía eléctrica no se desvían sustancialmente de los consumos medios atribuibles a un hogar donde sólo vive una persona. Entiende la Hacienda Tributaria de Navarra que no existen en España estadísticas oficiales sobre consumos medios de energía eléctrica en hogares españoles en función de las personas que habitan la vivienda, pues el Instituto Nacional de Estadística nunca ha recogido datos sobre este particular; la Subdirección General de Planificación Energética y Seguimiento nunca ha realizado un estudio o encuesta oficial sobre consumos de energía en viviendas u hogares; y *"ninguna fiabilidad puede otorgarse y menos carácter oficial a lo que sobre este particular pueda informar un museo, pues nada menos que*

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

a la información que facilita el Museo Pirenaico de la Electricidad se ve obligada a acudir la AEAT para fijar presuntos consumos eléctricos oficiales medios por habitante en vivienda".

En relación con el segundo criterio de residencia establecido por el art. 8 del Convenio Económico, la Hacienda Tributaria de Navarra sostiene que la mayor parte de las rentas computables proceden de GGG, S. L., domiciliada en Pamplona.

Tras solicitar la desestimación de la pretensión de la AEAT, la Hacienda Tributaria de Navarra hace constar, por medio de otrosí, la extemporaneidad en la presentación de medios de prueba por la AEAT por lo que solicita que una vez presentadas las alegaciones por dicha entidad, se le conceda un nuevo plazo de alegaciones *"que le permita valorar las razones que exponga la AEAT en justificación de su actuación extemporánea y emitir juicio razonado sobre la legalidad procedimental y material de los documentos presentados y de los que, en su caso, se pudieran acompañar a su escrito de alegaciones"*.

9º Doña AAA también hizo uso de su derecho de formular alegaciones conclusivas y, a tal efecto, presentó su escrito el día 29 de octubre de 2012, en el que comienza manifestando su sorpresa por el hecho de que se haya planteado el conflicto *"sin ninguna prueba, ni documento, que acredite lo más mínimamente que esta parte reside en el domicilio antes citado. Así, puede constatarse que Doña AAA no ha sido localizada ni una sola vez en Madrid. Y eso que el procedimiento que nos ocupa se remonta tres años atrás... Es más, las pruebas aportadas lo que demuestran, y evidencian, más allá de posibles lecturas interesadas, es que esta parte NO RESIDE EN MADRID, ni en C/FFF... ni en EEE..."*

En este escrito de alegaciones se insiste, aunque con mayor detalle, en las manifestaciones que ya realizó doña AAA ante la Hacienda Tributaria de Navarra, que fueron transcritas más atrás. Como nuevos elementos de juicio aportados con el escrito de alegaciones destacamos los siguientes:

Afirma que se trasladó a Pamplona, donde se habla constituido GGG, S. L. para gestionar con unidad de criterio las participaciones de tres sociedades que ella misma y su marido don BBB (de quien se encontraba judicialmente separada), poseían. En un principio residió en un inmueble propiedad de don BBB en DDD y posteriormente decidió adquirir una vivienda propia en CCC, en la que ha residido desde entonces. Aporta copia completa de la escritura, de la que anteriormente sólo figuraba en el expediente un fragmento.

"La A.E.A.T. -afirma la señora AAA- ha aceptado la residencia en Pamplona de mi socio y ex marido Don BBB, entre 1993 y el 1 de noviembre de 2009. Y así se desprende del Acuerdo de rectificación de su domicilio fiscal de fecha 28 de diciembre de 2011, recaído en el expediente (...), el cual se fija el domicilio de Don BBB en C/ (...) de Madrid con efectos 1 de noviembre de 2009, dirección donde radica el Centro Residencial UUU donde permanece Ingresado. El 1 de noviembre de 2009 y debido a su grave enfermedad Don BBB tuvo que ser ingresado en la citada Clínica de Madrid, circunstancia que sin ningún pudor ha sido aprovechada por la AEAT. para trasladar el domicilio que eligió libremente -Pamplona- a Madrid donde permanece por razones extraordinarias y ajenas a su voluntad. Ver ANEXO I. Y de ahí que los inspectores de la A.E.A.T. no lo localizaran en su domicilio durante las actuaciones practicadas en la DDD y que se han incorporado a mi expediente".

Como instrumentos de prueba acreditativos de su residencia en Pamplona aporta los siguientes documentos:

- Escritura publica otorgada ante el Notario de Pamplona de adquisición del inmueble sito en CCC de Pamplona, así como el garaje número (...) y el trastero, en el que ha tenido y tiene su residencia habitual.

- Escritura de préstamo hipotecario concedido por (...), autorizada por el mismo notario de Pamplona, para la adquisición de dicha vivienda, por la que ha aplicado deducción por adquisición de vivienda en el IRPF.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Facturas diversas acreditativas de consumos de agua entre 2006 y 2012; contrato de suministro de energía eléctrica fechado el 8 de enero de 2004 y facturas de consumo entre 2009 y 2012; facturas del teléfono fijo instalado en la vivienda; recibos de la comunidad de propietarios en los que constan consumos de agua caliente y calefacción de 2010 y 2011 (por cambio de administración dice no poder aportar recibos anteriores).
- Alta de empleada de hogar en junio de 2012 (fecha del cambio legal en el régimen de empleados de hogar) y recibos mensuales de pago de alrededor de 150 ó 200 euros por limpieza del piso, algunos de los cuales se remontan a 2004.
- Liquidaciones del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica del Ayuntamiento de Pamplona y justificantes de pago de los años 2006 a 2012.
- Autorizaciones para acceder al Garaje de CCC durante las fiestas de San Fermín de los años 2007 a 2012.
- Certificación de pertenencia al (...) desde 1996.
- Volante de empadronamiento y de inscripción en el censo electoral en Pamplona.
- Certificación de la sucursal de (...), S.A. en (...) de Pamplona, con el listado de cuentas que mantiene en dicha oficina, que son las más importantes de las que posee. En dicha oficina se encuentra también su gestor personal de banca privada.
- Copia de las declaraciones de IRPF y de IP presentadas en Navarra en los ejercicios de 2006 hasta 2011 y recibos de pago del asesoramiento fiscal de un despacho profesional de Pamplona.
- Justificantes de envíos por correo certificado desde Pamplona al apoderado de su finca de Cáceres y a su hijo BA1 que vive en FFF de Madrid (años 2006 y 2007).
- Facturas, cartas y comunicaciones oficiales recibidas en el domicilio de CCC de Pamplona.
- Facturas de servicios contratados a empresas navarras.
- Justificantes de su condición de consejera y apoderada de la entidad GGG, S. L., con domicilio fiscal en Pamplona.
- Justificantes de dos desplazamientos circunstanciales fuera de Pamplona desde enero a abril de 2009 y desde enero a abril de 2012.

Tras efectuar otras manifestaciones y valorar el conjunto de la prueba concluyendo que tanto su residencia como su principal centro de intereses se encuentran en Navarra, la señora AAA solicita que se desestimen las pretensiones de la AEAT y se declare que su domicilio se encuentra en CCC, de Pamplona.

10º El Presidente de la Junta Arbitral, en atención a que se habían presentado nuevos documentos, acordó, el 29 de octubre de 2012, dar traslado de dichos documentos y abrir un nuevo plazo de alegaciones de quince días hábiles.

11º Doña AAA presentó un escrito el día 8 de noviembre de 2012 en el que considera que la documentación aportada por la AEAT no desvirtúa las pruebas de residencia en Pamplona presentadas por ella en su anterior escrito e insiste en que la mayor parte de sus rentas computables a efectos de determinar la residencia se obtienen en Navarra y que en Navarra se encuentra su última residencia declarada a efectos del IRPF.

12º En su nuevo escrito de alegaciones, presentado el 16 de noviembre de 2012, la Hacienda Tributaria de Navarra se opone a la admisión de los documentos aportados por la AEAT después del periodo de instrucción. Tales documentos, a juicio de la Hacienda Tributaria de

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Navarra suponen una Injerencia desproporcionada en la esfera de intimidad de la obligada tributaria y carecen de relevancia.

II. NORMAS APLICABLES

13º Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, Reglamento de la Junta Arbitral), así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

14º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra: "6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico",

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo previsto por el artículo 43.5 del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Sobre el domicilio de doña AAA

15º De la valoración conjunta de las pruebas incorporadas al expediente, de las que se ha efectuado amplia reseña en las páginas anteriores, esta Junta Arbitral deduce la conclusión de que el domicilio de doña AAA se encuentra situado en CCC, de Pamplona.

Por una parte, se observa que las pruebas aportadas por la AEAT apenas si llegan a crear una duda razonable de la falta de presencia de la interesada en Pamplona. Los consumos de agua y energía eléctrica del domicilio declarado no son anormalmente bajos en cuantía suficiente para demostrar que se trata de una vivienda deshabitada. El indicio más relevante de su ausencia de dicho domicilio se encuentra en las visitas efectuadas por la Unidad de Vigilancia Aduanera en octubre de 2009, y entre febrero y abril de 2010. Ciertamente no fue hallada en su domicilio durante esos meses, pero también es cierto que la señora AAA realiza frecuentes desplazamientos e incluso ha acreditado que sale de su domicilio en viajes de larga duración (véase el anexo XXII de su escrito de alegaciones de 29 de octubre de 2012) y, por otra parte, ninguna evidencia existe de su permanencia en los domicilios que la AEAT propone como alternativos al de Pamplona.

La documentación aportada por la interesada en el citado escrito de 29 de octubre de 2012 es abrumadora en cuanto a la incorporación de indicios de su presencia en Pamplona y con ella quedan ampliamente enervados los que la AEAT ha podido presentar en defensa de su pretensión de cambio de domicilio. En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente

ACUERDO

Desestimar la pretensión deducida por la AEAT y declarar que el domicilio de doña AAA se halla en Pamplona durante el tiempo a que se refiere la reclamación.

La presente Resolución fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede realizar ningún pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 21 de diciembre de 2012

Esta sentencia confirma la Resolución de 21 de diciembre de 2012 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 41/2011

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sala tercera. Sección segunda

Sentencia de dieciocho de diciembre de 2013

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Diciembre de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado; y, estando promovido contra la resolución de 21 de diciembre de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra dictada en el conflicto 41/11 sobre domicilio fiscal. Habiendo sido parte recurrida, D^a. AAA, representada por la Procuradora D^a. (...), bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con fecha 21 de diciembre de 2012, adoptó resolución en el conflicto número 41/2011, promovido por el Director General de la AEAT contra la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra en relación con la domiciliación de D^a. AAA. En dicha resolución se acuerda: "*Desestimar la pretensión deducida por la AEAT y declarar que el domicilio de D^a. AAA se halla en Pamplona durante el tiempo a que se refiere la reclamación.*"

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución, la Administración General del Estado formuló Recurso Contencioso-Administrativo. Termina suplicando de la Sala dicte sentencia estimando el recurso y declarando que el domicilio fiscal de la Sra. AAA corresponde al territorio común, concretamente a Madrid.

TERCERO.- Acordado señalar día para el fallo en el presente recurso cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 11 de diciembre de 2013, en cuya fecha tuvo lugar. Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- ANTECEDENTES

Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo número 65/2013, interpuesto por el Abogado del Estado, la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 21 de diciembre de 2012, por la que se desestimó la pretensión deducida por la Agencia Tributaria en el conflicto número 41/2011 sobre el domicilio fiscal de D^a. AAA. La resolución impugnada desestimó la reclamación formulada, y no conforme con ella el Abogado del Estado interpone el Recurso Contencioso-Administrativo que decidimos.

SEGUNDO.- FUNDAMENTO DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA

Esta sentencia confirma la Resolución de 21 de diciembre de 2012 de la junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 41/2011

En su Fundamento Jurídico Segundo, apartado 15, la resolución impugnada afirma: "De la valoración conjunta de las pruebas incorporadas al expediente, de las que se ha efectuado amplia reseña en las páginas anteriores, esta Junta Arbitral deduce la conclusión de que el domicilio de D^a. AAA se encuentra situado en BBB, de Pamplona.

Por su parte, se observa que las pruebas aportadas por la AEAT apenas si llegan a crear una duda razonable de la falta de presencia de la interesada en Pamplona. Los consumos de agua y energía eléctrica del domicilio declarado no son anormalmente bajos en cuantía suficiente para demostrar que se trata de una vivienda deshabitada. El indicio más relevante de su ausencia de dicho domicilio se encuentra en las visitas efectuadas por la Unidad de Vigilancia Aduanera en octubre de 2009, y entre febrero y abril de 2010. Ciertamente no fue hallada en su domicilio durante esos meses, pero también es cierto que la señora AAA realiza frecuentes desplazamientos e incluso ha acreditado que sale de su domicilio en viajes de larga duración (véase el anexo XXII de su escrito de alegaciones de 29 de octubre de 2012) y, por otra parte, ninguna evidencia existe de su permanencia en los domicilios que la AEAT propone como alternativos al de Pamplona."

TERCERO.- HECHOS Y FUNDAMENTACIÓN DE LA DEMANDA

El escrito del Abogado del Estado, de 21 de mayo de 2013, recoge los siguientes hechos:

"1º.- Nos remitimos a cuantos están en el expediente, singularmente el cúmulo de pruebas que aportó la Agencia Tributaria en la tramitación de conflicto ante la Junta Arbitral y que se recoge en la resolución que puso fin al recurso; todos los cuales acreditan el domicilio de la Sra. AAA en territorio común y no en Navarra.

2º.- A aquellas pruebas se añaden las que se aportan en esta demanda relativas a: extractos bancarios 2006 a 2012; movimientos de tarjetas de crédito 2006 a 2012; documentos notariales 2006 a 2012 (DOC. 1, 2 y 4).

De esta documentación que ahora se acompaña, resulta, según se indica en los resúmenes que se adjuntan que la mayor parte de los movimientos se producen en territorio común y no en Navarra."

El Abogado del Estado recoge como fundamentación jurídica infringida: "El artículo 8 del Convenio Económico de Navarra, Ley 25/2003, de 15 de julio, que aplicado para determinar el domicilio fiscal de D^a. AAA, ha de conducir, en base a cuantas pruebas constan en el expediente y se acompañan a esta demanda, a señalarlo en Madrid."

CUARTO.- REGULACIÓN LEGAL DE DOMICILIO Y RESIDENCIA HABITUAL

El precepto que regula el régimen del domicilio y residencia viene establecido en el artículo octavo del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, Ley 25/2003, de 15 de julio, en los siguientes términos:

"1.- A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

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

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

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

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

Esta sentencia confirma la Resolución de 21 de diciembre de 2012 de la junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 41/2011

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

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

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

QUINTO.- ANÁLISIS DE LA PETICIÓN FORMULADA POR LA AEAT

Son tres, por tanto, los mecanismos, que, según el texto legal citado, determinan el domicilio en territorio navarro. En primer lugar, la residencia habitual en territorio navarro en los términos que se infiere de los apartados 1 y 2 del texto legal citado. Tener en dicho territorio el "principal centro de intereses" también en los términos establecidos en la disposición segunda del artículo más arriba citado y transcrito. Finalmente, ser la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SEXTO.- DECISIÓN DE LA SALA

Es evidente que la petición formulada por el Abogado del Estado en la demanda no se sustenta en los apartados segundo y tercero del artículo octavo citado, lo que excluye su análisis en este recurso.

Por tanto, nuestro examen ha de circunscribirse al supuesto enunciado en el apartado primero, apartado que contempla el supuesto de "residencia habitual".

Desde esta perspectiva es manifiesto que la domiciliación previa a los hechos en Navarra de Dª. AAA no es discutida ni siquiera por la demandante.

Tampoco es discutido que para el éxito de la petición formulada por la AEAT, ya de entrada, es necesario determinar en qué lugar concreto del territorio común se fija el nuevo domicilio, lo que en este caso no se ha hecho.

Además, las ausencias temporales, y aquí parecen frecuentes, del domicilio inicial han de atribuirse como tiempo de permanencia en el domicilio previo, en este caso Navarra, como claramente se infiere del apartado 2, regla 1ª a) del texto citado antes transcrito.

Desde estas premisas es claramente irrelevante la prueba practicada porque no se ha demostrado la residencia habitual en un punto específico (y no en cualquier lugar del territorio común) de la recurrente por un plazo superior a 183 días del periodo impositivo invocado.

SÉPTIMO.- COSTAS

Lo expuesto determina la necesidad de desestimar el Recurso Contencioso-Administrativo con expresa imposición de costas a la Administración General del Estado que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

Esta sentencia confirma la Resolución de 21 de diciembre de 2012 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 41/2011

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo Ordinario interpuesto por la Administración General del Estado, contra la resolución, de 21 de diciembre de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

D. (...), D. (...), D. (...), D. (...), D. (...), D. (...) y D. (...).

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. (...), estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.

RESOLUCIÓN DE 21 DE DICIEMBRE DE 2012. CONFLICTO 40/2011

Conflicto: 40/2011
Promotor: Director General de la AEAT
Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes
Fecha de la resolución: 21 de diciembre de 2012

**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

I.-ANTECEDENTES

1º El día 22 de julio de 2011 tuvo entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra -en adelante, Junta Arbitral- prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio-, un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), por el que se promovió un conflicto relativo a la domiciliación de los contribuyentes Srs. Don AAA y Dª BBB (cónyuges) por entender que éste debe trasladarse del que actualmente tienen declarado y reconocido en Navarra a otro situado en Barcelona. Ello con efectos desde 1/1/2006.

2º Expone la Administración estatal en el anterior escrito que, de conformidad con el artículo 43.5 del Convenio Económico, el 23 de junio de 2011 formuló ante la Hacienda Foral de Navarra (en adelante HFN) sendas propuestas de cambio de domicilio tomando como fundamento las pruebas y alegaciones que pasamos a resumir.

En primer lugar y al efecto de fundamentar aquella propuesta, la AEAT aportó cuatro informes -dos referidos a cada contribuyente- en los que se recogían los resultados de las actuaciones inspectoras desplegadas tanto en Navarra como en Cataluña.

En concreto, respecto de las actuaciones desarrolladas por la Dependencia de Inspección de Navarra, se hacía constar, a pesar de que venían presentando ante la Hacienda Foral sus declaraciones relativas al IRPF y el IP (hasta su supresión), que:

a) Ambos contribuyentes aparecen en sus bases de datos desde 2006 como administradores de dos entidades en las que ostentan importantes participaciones. Las dos entidades (CCC, S. A. y DDD, S. L.) están domiciliadas en Barcelona, en el mismo lugar KKK, donde poseen la mayoría de los inmuebles de que son titulares y que explotan en arrendamiento.

b) D. AAA es titular al 100 % de varios inmuebles -vivienda, garajes, local industrial- ubicados en Barcelona (uno de ellos en EEE) y una vivienda en Lérida.

c) Ambos contribuyentes son titulares también de un inmueble en Pamplona.

d) Durante el periodo a que se refiere el conflicto, han declarado sucesivamente dos viviendas distintas en la ciudad de Pamplona, habiéndose producido el cambio de residencia en junio de 2007 -según información obrante en la propia HFN-. Respecto de ambas viviendas se han hecho indagaciones, cuya documentación acreditativa obra en el expediente, relativas a los consumos de suministros vinculados al uso de las mismas, obteniéndose como resultado que,

en la primera de ellas FFF, no aparecen como titulares de ningún contrato de suministro eléctrico, siendo el contratante un tercero -identificado- que declaraba tener allí su domicilio fiscal en el 2007 y desde 2004. Es decir, a juicio del actuario no parece que los contribuyentes tuviesen, con anterioridad a 2007, ninguna relación con la citada vivienda.

En relación con la segunda vivienda declarada GGG, D. AAA es titular de un contrato de suministro eléctrico desde septiembre de 2006, así como de un contrato de abastecimiento de agua desde la misma fecha.

Los consumos de electricidad efectuados desde 2007 a 2010 quedan en todos los años por debajo de la media nacional (el más elevado efectuado en uno de los años es de 3.000 Kwh - en el caso, la vivienda estaría ocupada por 2 ó tres personas- mientras que la media en ese año es de 6.646 Kwh por habitante según la Subdirección General de Planificación Energética).

Los consumos de agua, según la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona, en los mismos años, son de 77, 149, 274 y 102 m³ respectivamente (2007 a 2010).

e) Se han realizado, durante 2011, distintas visitas -de marzo a junio- al domicilio declarado por los contribuyentes manifestando el actuario, según las diligencias aportadas al efecto, la falta de respuesta a todos los intentos de localización o comunicación con ellos, salvo en una visita en la que, según la diligencia de la Inspección, contactaron con una persona no identificada que afirmaba vivir en el piso perteneciente a los interesados y que el Sr. AAA realizaba constantes viajes. Otros vecinos, no identificados en la diligencia, manifestaron al actuario que desconocían a los contribuyentes y que creían que el piso se encontraba alquilado siendo habitado por una señora mayor.

No obstante lo anterior, en la visita efectuada el 5 de junio, el actuario accedió a la finca acompañado de un vecino que habita en la misma planta que la declarada como vivienda por los contribuyentes, quien le manifestó no conocerlos y que el piso estaba habitado por una señora mayor.

Respecto de las actuaciones desarrolladas por la Dependencia de Inspección de Cataluña, se hacía constar que:

a) El matrimonio tiene tres hijos, todos ellos con domicilio fiscal en Barcelona: don AB1 en la c/ xxx desde 2005; don AB2 en la c/ (...) y desde 2005 y don AB3 en HHH desde 2001. Las citadas viviendas son objeto de deducción por adquisición en sus respectivas declaraciones del IRPF.

b) Respecto de las dos entidades (CCC, S. A. y DDD, S. L.), resulta que ambas están domiciliadas en Barcelona, en el mismo lugar KKK, donde poseen la mayoría de los inmuebles de que son titulares y que explotan en arrendamiento, salvo dos de ellos que no consta hayan sido alquilados, sino que, estiman, deben encontrarse a disposición de la familia.

c) En uno de ellos, sito en Barcelona -EEE- según los datos obrantes en la Seguridad Social aparece como contratada por Doña BBB, desde 1992, una empleada del hogar -identificada-, apareciendo uno de los hijos como titular de los contratos de suministro de agua y electricidad. Por otra parte, un Juzgado Mercantil de Barcelona ha efectuado, en julio de 2006, diligencias de emplazamiento en este domicilio dirigidas a los dos cónyuges.

Hijos y familiares del Sr. AAA han estado empadronados sucesiva o simultáneamente en este domicilio entre el año 1996 y 2010 (sus hijos: don AB3 desde 1996 hasta 2001 y don AB1 desde 2003 hasta 2010. Y también doña PPP, QQQ y RRR).

En los años 2005 a 2007 el consumo medio de agua fue de unos 8 m³ al mes.

En una visita realizada en este domicilio, compareciendo un empleado de la finca identificado, manifiesta que, en los 11 años en que trabaja allí, quienes viven son un hijo de los Srs. AAA, y su esposa, y que éstos realizan esporádicamente visitas.

La empresa administradora de la finca acredita que, según sus datos, la vivienda pertenece a la entidad DDD, S.L. que es quien asiste a las reuniones de la comunidad, si bien, en algunos años la representación se otorga al Sr. AAA (según las actas).

Respecto de uno de los vehículos de que son titulares (marca Audi), consta como domicilio a efectos de notificaciones en la Jefatura de Tráfico de Barcelona, la vivienda sita en la EEE, figurando también este dato en la compañía aseguradora del mismo.

Este mismo domicilio es el que aparece en la aseguradora de un segundo vehículo, perteneciente a doña BBB que fue comprado en Barcelona.

d) En la otra vivienda, propiedad también de la entidad DDD, S. L. participada al 50 % por cada contribuyente, vivienda sita en Barcelona en JJJ, cuyo contrato de suministro de electricidad figura a nombre de la cónyuge de uno de los hijos de los contribuyentes (quien declara tener su domicilio en una vivienda distinta), se efectuó una visita personal-11-5-2011- por agentes de la AEAT obteniendo como respuesta de una empleada del hogar por el interfono la indicación de que era la vivienda de los Srs. AAA, aunque no se encontraban presentes.

e) Entre los años 2003 y 2010, según la base de datos de la AEAT, el Sr. AAA es titular de ocho cuentas abiertas en distintas entidades bancarias correspondiendo seis a Barcelona, una a Terrassa y otra a Pamplona. Las cuentas, cinco, en las que aparece como autorizado, cuatro se corresponden con sucursales sitas en Barcelona y una en Madrid.

f) Las ITV de los vehículos de que son titulares los contribuyentes se han realizado en instalaciones de Barcelona (en 2008 y 2010).

g) Ambos cónyuges son, desde 1985, socios de un club de golf sito en la provincia de Barcelona, que, requerido al efecto, ha comunicado que entre 2008 y 2010 -con anterioridad no disponían de registros- realizaron aproximadamente 20 visitas anuales al club. (Dado que se relacionan con detalle, se advierte que estas visitas no se han producido concentradamente en un corto periodo de tiempo o en solo algunos meses del año). También se acreditan pagos efectuados en 2006 a una entidad que posee dos campos de golf en la provincia de Barcelona.

h) Son clientes de una clínica dental sita en Barcelona a la que, según consta en diligencia extendida al efecto en abril de 2011, tienen declarado como domicilio la vivienda sita en EEE. El Sr. AAA ha asistido a esta clínica en 15 ocasiones en 2007 y otras tantas Doña BBB entre octubre de 2005 y diciembre de 2006. Igualmente, tienen declarado como domicilio la vivienda sita en EEE a una entidad aseguradora relacionada también con la sanidad, con la que tienen un contrato desde 2005.

i) A lo largo del año 2006 han acudido en seis ocasiones a notarios residentes en Barcelona.

j) Obra en la documentación que acompaña al escrito de planteamiento del conflicto un Informe emitido por la Inspección de Navarra, de 4 de julio de 2011, al efecto de analizar la propuesta formalizada por la Administración del Estado -informe referido a Don AAA-, en cuya página 10, al describir las actuaciones desarrolladas en el caso, se hace constar que la Inspección de la HFN se personó el 1 de julio de 2011 en el domicilio que los contribuyentes declaran en Pamplona -GGG- siendo atendida por los mismos y que manifestaron que la vivienda en Pamplona es su residencia continuada desde 2006, si bien *"sus continuos viajes por motivos familiares, ya que todos sus hijos y nietros residen en Barcelona, por relaciones de amistad o sociales, y por motivos de placer o de negocios, les hace no permanecer en la misma de forma ininterrumpida durante todo el año, aunque sí es en ella donde residen la mayor parte del tiempo que pasan en territorio nacional"*. Este dato es interpretado por la Inspección foral en el sentido de no haberse demostrado por parte de la AEAT que el domicilio en Pamplona no fuese la vivienda principal, art. 8 del Convenio Económico, aunque no permanezcan en ella de forma continuada, hecho que explicaría que algunos de los consumos de agua o electricidad sean reducidos, pero-tales ausencias-deben considerarse temporales y sin que afecten a cálculo del periodo de permanencia.

Obra igualmente en el expediente, otro informe también de la Inspección de la HFN, de 1 de julio de 2011, al efecto de analizar la propuesta formalizada por la Administración del Estado - informe referido a Doña BBB- con el mismo contenido que el anterior.

Continúa el escrito de planteamiento del conflicto indicando que, el 4 de julio de 2011, la HFN rechazó la propuesta de cambio de domicilio por considerar que no se acreditaba suficientemente por parte de la AEAT el fundamento de su propuesta, por lo que, de conformidad con el artículo 11 del RJA, se realizaron los trámites oportunos a efectos de plantear el presente conflicto.

En lo que se refiere a la fundamentación jurídica que se invoca por la AEAT se menciona, entre otros, lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio, en cuanto establece los criterios que deben aplicarse para la determinación del domicilio fiscal de las personas físicas, en base al cual y de conformidad con el primero de los criterios allí establecidos -residencia habitual determinada mediante la permanencia en un territorio- debe concluirse, a juicio de esta Administración que ambos contribuyentes tienen su domicilio fiscal en Barcelona desde enero de 2006, pues así se confirma tanto por los datos antes expuestos que se comunicaron a la HFN, como por el hecho de que, en las distintas ocasiones en las que se han efectuado visitas en el domicilio declarado en Pamplona (entre marzo y junio de 2011), nunca han podido ser localizados.

Se aporta al efecto de demostrar sus afirmaciones un conjunto de documentos relacionados o acreditativos de las manifestaciones antes resumidas.

3º Por Resolución del Presidente de esta Junta Arbitral, de 11 de octubre de 2011, fue admitido a trámite el conflicto y se dio traslado a la HFN para que en el plazo de un mes formulase alegaciones con aportación, en su caso, de las pruebas que considerase pertinentes.

4º Transcurrido el plazo otorgado en la anterior resolución sin que la HFN hubiese realizado manifestación alguna, el Presidente de la Junta Arbitral, el 15 de diciembre de 2011, declaró abierto el periodo de instrucción y, designando ponente en el conflicto a D. XXX, emplazó a las partes para que, en el plazo de dos meses, aportasen las pruebas que tuviesen por conveniente.

5º El 23 de febrero de 2012, la HFN presentó un escrito ante esta Junta Arbitral al efecto de que se incorporasen al expediente como prueba documental las resoluciones (yyy/2011 y zzz/2011) dictadas por el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra por las que se rechazaba la propuesta de cambio de domicilio formulada por la AEAT, aportando también copia de la Diligencia levantada el 1 de julio de 2011 por la Hacienda Foral en relación con los contribuyentes objeto del presente conflicto.

En cuanto a la prueba documental solicitada que se acompaña a la anterior petición, hemos de decir que se trata de dos resoluciones (yyy/2011 y zzz/2011) dictadas por el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra conteniendo dos Informes sobre cambio de domicilio, referidos a cada uno de los contribuyentes, elaborados por un actuario de la HFN en julio de 2011. Ambos documentos ya obraban en el expediente al haber sido aportados por la AEAT junto al escrito por el que se planteaba el presente conflicto, cuyos contenidos han sido resumidos anteriormente.

En cuanto a la diligencia antes referida, de 1 de julio, se hacen constar por el actuario las manifestaciones de los contribuyentes a que se ha hecho referencia anteriormente, en el sentido de tener, de forma continuada desde 2006, su residencia en Pamplona, en GGG, donde son acompañados por una persona con quien conviven y sin que esté arrendada a nadie, aunque por razones familiares y sociales se desplazan a Barcelona.

Añaden a lo anterior que sus vinculas personales con Pamplona son: la prestación de servicios sanitarios por el Servicio Navarro de Salud (con identificación de su médico de cabecera); ser miembros del consejo de una SICAV con sede en Pamplona, que engloba gran parte de sus intereses económicos; que no poseen ningún inmueble en la provincia de Barcelona, aunque alguno pertenezca a DDD, S. L., si bien tienen domiciliada su correspondencia en el domicilio de uno de sus hijos en EEE; que su condición de administradores de CCC, S. A. no les exige

estar presentes en Barcelona ya que sus hijos colaboran en la gestión. Finalmente se manifiesta por doña BBB que el inmueble que posee en Tarragona lo heredó de su madre y se encuentra alquilado.

6º El 19 de septiembre de 2012, la AEAT presenta un escrito ante esta Junta Arbitral en el que solicita que se tengan por reproducidas las pruebas documentales presentadas junto al planteamiento del conflicto, así como la incorporación de nuevas pruebas cuyas copias se adjuntan, consistentes en:

- Las contestaciones remitidas por la entidad bancaria (...) a requerimientos de información de la AEAT.
- Las contestaciones remitidas por la entidad bancaria (...), S. A. a requerimientos de información de la AEAT.
- Un segundo requerimiento remitido a (...) para que especifique la localidad donde se han realizado las operaciones que se detallaban en la contestación al primer requerimiento.
- Un segundo requerimiento remitido a (...), S. A. para que especifique la localidad donde se han realizado las operaciones que se detallaban en la contestación al primer requerimiento.
- Un segundo requerimiento efectuado a la entidad (...).

En relación con las contestaciones efectuadas por (...) y por B(...), S. A. los requerimientos se referían a los movimientos realizados en las cuentas de los contribuyentes, así como a las operaciones realizadas con tarjetas de crédito, lo que fue remitido por las citadas entidades y obra en el expediente.

7º El 2 de octubre de 2012 el Presidente de esta Junta Arbitral dictó resolución por la que, poniendo de manifiesto el expediente a las partes y a los interesados por plazo de quince días, se les otorgaba igual plazo para presentar cuantas alegaciones tuviesen por conveniente.

8º Dentro del plazo concedido al efecto, el 22 de octubre, la HFN presenta sus alegaciones finales en las que, en primer lugar, esta parte se reitera en la respuesta que proporcionó a la AEAT en su petición de cambio de domicilio Resoluciones de julio de 2011- ya que su posición se fundamenta, además de en la presunciones que legalmente se establecen sobre el hecho de que los contribuyentes viniesen presentando sus declaraciones ante la Hacienda foral, en la falta de acreditación por parte de la AEAT de que los obligados tributarios no hubiesen permanecido en territorio foral el mínimo de días exigido en las normas de aplicación, pues así se desprende de la documentación aportada, incluyendo la extemporáneamente presentada en septiembre de 2012.

Al efecto de fundamentar lo anterior, señala la HFN lo siguiente:

- a) Respecto de las indagaciones realizadas por la AEAT en la vivienda de los contribuyentes sita en Pamplona, localizadas entre marzo y junio de 2011, se trata de datos y afirmaciones genéricas obtenidos de personas que no están debidamente identificadas de las que se pretenden obtener conclusiones válidas para el periodo comprendido entre 2006 y 2011, teniendo en cuenta que durante una parte de este periodo los contribuyentes habían residido en una vivienda distinta de aquella en la que se personó la inspección. Por tal razón, la propia Inspección de la AEAT atribuye a estas indagaciones un valor meramente indiciario.
- b) Respecto de las indagaciones realizadas por la AEAT en Cataluña, las únicas consecuencias que pueden obtenerse en relación con el inmueble sito en JJJ afectan más bien a familiares que a los propios contribuyentes.
- c) Respecto de las que se realizan en relación con el inmueble sito en EEE, donde, según la AEAT, los contribuyentes tendrían su domicilio habitual y al que se vincularían las direcciones de referencia dadas a terceros a efectos de sus comunicaciones, de las propias indagaciones

realizadas por la AEAT se desprende que bien afectan a periodos impositivos lejanos o bien se refieren muy parcialmente a los que son objeto del presente conflicto, debiendo destacarse la afirmación del conserje de la finca cuando manifiesta que en esa vivienda habita desde hace varios años uno de los hijos de los contribuyentes con su familia, aunque se reciba correspondencia a nombre de los interesados.

d) En relación con la efectiva ocupación de la vivienda que los contribuyentes poseen en Pamplona, la HFN considera que así se acredita por los propios consumos de suministros de agua y electricidad, si bien se cuestionan las conclusiones deducidas de los correspondientes a la electricidad dada la ausencia de datos oficiales sobre consumos medios en España y del reconocimiento de la variables que habrían de considerarse a este efecto, según se manifiesta en aquellos estudios que ofrecen mayor rigor. No obstante, es posible entender que el consumo realizado por los contribuyentes en esta vivienda está próximo al que se considera consumo medio en una vivienda ocupada por dos o tres personas (2.400 a 3.259 Kwh anuales).

e) Y, en lo que afecta a las demás pruebas aportadas por la AEAT, sostiene la Hacienda foral que sólo acreditan una frecuente presencia de los contribuyentes en Barcelona, lo que se explica por las relaciones familiares de aquéllos, así como por la existencia de vinculas e intereses económicos en Cataluña, tales como negocios familiares. Respecto de las atenciones médicas recibidas en esta ciudad, se trata de casos esporádicos referidos uno a 2006 y otro a 2007 que no sirven para ser opuestos a la disposición de tarjetas sanitarias del Servicio Navarro de Salud. Y, en lo que afecta al uso de un club de golf, considera la HFN que la concentración de sus visitas en determinados periodos de cada año más bien prueba que su uso solamente se producía durante las estancias de los contribuyentes en Cataluña.

Por todo lo anterior, concluye la HFN, y en aplicación del artículo 8.2 del Convenio Económico, esta Junta debe considerar que los contribuyentes tienen su domicilio fiscal en territorio de Navarra, ya que en él permanecen el mayor número de días de los periodos impositivos a que se refiere la petición de la AEAT.

En Otros expresa esta parte su petición de que, dado el carácter extemporáneo de las pruebas presentadas por la AEAT en septiembre de 2012, y una vez que aquella Administración haya presentado sus alegaciones, se conceda un plazo adicional de quince días al efecto de que puedan ser examinadas para formular las peticiones que en derecho considere corresponden.

9º El 24 de octubre de 2012, la AEAT presenta escrito de alegaciones en el que resalta, en primer término, la presentación el 23 de febrero por parte de la HFN de un escrito y de las pruebas que se aportan, señalando, de otra parte, que en nada desvirtúan las aportadas por esta parte acreditando el domicilio de los interesados en Barcelona, pues se limitan a dar por ciertos los datos obrantes en las bases de información de la Hacienda Foral, así como las declaraciones de los interesados.

En cuanto a los medios de prueba aportados y propuestos en su escrito de 19 de septiembre, la AEAT añade ahora un cuadro obtenido de la información suministrada por (...), que ya fue aportada al procedimiento en septiembre de 2012, en el que se relacionan cronológicamente los gastos realizados por los contribuyentes distinguiendo los realizados en Cataluña de los correspondientes al territorio de Navarra y de aquellos gastos realizados en otros lugares del territorio común. Cuadro del que se desprende que en el periodo objeto de esta prueba -2007 a 2011 ambos incluidos- existen 557 cargos realizados en la provincia de Barcelona mientras que sólo se produjo uno en Navarra; además, los consumos realizados por doña BBB que representan los citados cargos, reflejan, según la AEAT, la presencia en Cataluña de un número de días que oscilan entre los 59 días en 2006, 97 días en 2007, 118 días en 2008, 115 días en 2009, 116 días en 2010 y (añadimos nosotros tras examinar la documentación aportada ya que el escrito de la AEAT no lo expresa) 54 días en 2011 ; estos gastos reflejan la adquisición de bienes y servicios que se corresponden con consumos propios de la vida cotidiana de los sujetos (peluquería, farmacia, gasolinera, aparcamientos, etc.) y, en algún caso se realizan en establecimientos próximos al inmueble EEE donde sostiene la AEAT que viven habitualmente los contribuyentes. De otra parte, existen gastos correspondientes al uso de

hoteles en Navarra lo que acredita, según esta parte, que en sus visitas a Pamplona se alojaban en los mismos.

Añade a lo anterior, información referente a requerimientos de información que se han dirigido a determinadas entidades que no han sido contestados y la invocación de la Resolución de esta misma Junta Arbitral -conflicto 34/2011- según la cual la domiciliación de un contribuyente en Navarra requiere que se acredite la permanencia o residencia en dicho territorio más de 183 días al año con la intención de hacer de este lugar el centro de su vida personal y familiar. Concluye su escrito la AEAT instando de esta Junta Arbitral que, ante el material probatorio existente en este expediente, se declare que los contribuyentes han tenido su domicilio fiscal en territorio común desde el 1 de enero de 2006.

Se adjunta a este escrito justificación de las actuaciones desplegadas mediante la aportación de copias de las contestaciones emitidas por (...), de los cargos correspondientes a las tarjetas de crédito, así como de los requerimientos, aún no atendidos, dirigidos al Servicio Catalán de Salud y a (...).

II. NORMAS APLICABLES

10º Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, Reglamento de la Junta Arbitral); así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1 Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

11º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que prevé:

"1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

(...)

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 43 y 51 del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Cuestiones previas

12º En el presente conflicto se han suscitado tanto por parte de la AEAT como de la HFN unas cuestiones relativas al procedimiento seguido que han de ser resueltas con carácter previo al fondo del conflicto.

13º La primera de estas cuestiones es la petición hecha por la AEAT en su escrito de 19 de septiembre de 2012, al efecto de que esta Junta Arbitral admita la incorporación de nuevas pruebas consistentes en las contestaciones remitidas por las entidades bancarias, (...) y (...), S. A., a requerimientos de información de la AEAT, así como los segundos requerimientos remitidos a (...) y a (...), S. A. para que especifiquen la localidad donde se han realizado las operaciones que se detallaban en las contestaciones al primer requerimiento; y asimismo un segundo requerimiento efectuado a la entidad (...).

Al respecto hemos de decir que la documentación referida fue incorporada al expediente por esta Junta Arbitral por las razones y motivos que a continuación se expondrán, sin que se considerase necesaria comunicación expresa al respecto.

14º La segunda cuestión que por afectar al procedimiento seguido ante esta Junta Arbitral ha de ser resuelta con carácter previo a la resolución sobre el fondo del asunto, ha sido planteada por parte de la HFN, en su escrito de alegaciones de 22 de octubre, y consiste en una excepción de inadmisibilidad referida a las pruebas presentadas extemporáneamente por la AEAT el 19 de septiembre de 2012 - a las que hemos hecho antes referencia-. En relación con esta documentación la HFN solicita de esta Junta Arbitral que, una vez que la AEAT hubiese presentado sus alegaciones, se le conceda un nuevo plazo adicional de quince días al efecto de que pudieran ser examinadas para formular las peticiones que en derecho considerase pertinentes.

Examinada esta petición, entendemos que encierra dos cuestiones distintas, aunque relacionadas entre sí, pues una de ellas, la primera que ha de ser resuelta, se refiere al carácter extemporáneo de las alegaciones y pruebas presentadas por la AEAT el 19 de septiembre de 2012, y, la segunda, es la petición de un nuevo plazo de quince días, que debiera otorgarse una vez que la AEAT hubiese presentado sus alegaciones finales, para formular sus propias conclusiones o alegaciones conclusivas al expediente.

15º En cuanto al posible carácter extemporáneo de la documentación aportada por la AEAT en septiembre de 2012, hemos de partir del hecho de que fue en el mes de diciembre de 2011, cuando esta Junta Arbitral dictó resolución abriendo la fase instructora del procedimiento con otorgamiento a las partes de un plazo de dos meses para aportación de cuantas pruebas estimasen pertinentes. Por este motivo, el escrito y las pruebas incorporadas al mismo, en septiembre de 2012, se habrían aportado con notorio retraso, como advierte la HFN, respecto del momento en el que habrían transcurrido los dos meses concedidos a las partes a estos efectos.

Ahora bien, como ya hemos resuelto con anterioridad en relación a situaciones similares - Asunto 34/2009-, aunque no están previstas expresamente en el RJA que las partes realicen actuaciones consistentes en la aportación de alegaciones y pruebas fuera de los periodos explícitamente habilitados a los distintos efectos y trámites del procedimiento, ello no quiere decir que, en todo caso, sean contrarias a Derecho, pues existen razones para su admisión siempre que se respeten determinados límites.

A este efecto, empezaremos por señalar que, en el Reglamento por el que se ha de regir esta Junta, está previsto (artículo 17.3), además del periodo de instrucción al que responde la Resolución de esta Junta Arbitral de diciembre de 2011, que se fija por un plazo de dos meses, que se puedan realizar otras actuaciones posteriores encaminadas a la aportación de nuevos documentos o a la práctica de nuevas diligencias (artículo 18), de forma que no puede entenderse que dicho procedimiento esté configurado con un carácter excesivamente formalista, tampoco en lo que concierne a los plazos fijados para cada una de sus fases.

Esta es también, como hemos argumentado en anteriores resoluciones, una interpretación en consonancia con las previsiones de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, norma de aplicación al procedimiento a seguir ante la Junta Arbitral, cuando ha dispuesto, en su artículo 35 (si bien como un derecho de los ciudadanos) el derecho a "formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior *al trámite de audiencia, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente al redactarla propuesta de resolución*". Y, en el mismo sentido, en su artículo 79 (Alegaciones), se ordena: "*1. Los interesados podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio. Unos y otros serán tenidos en cuenta por el órgano competente al redactar la correspondiente propuesta de resolución*". Pues bien, ambos preceptos deben ser tenidos ahora en consideración porque en este caso las pruebas cuya admisión se cuestiona fueron aportadas antes de que se comunicara a las partes y a los

interesados la apertura de un plazo de quince días como trámite de audiencia al efecto de presentar sus alegaciones finales.

Por otra parte, también hemos de advertir que, en aquella Resolución -yen otras posteriores-, hemos razonado sobre la fijación de determinados límites a estas actuaciones extemporáneas de aportación de pruebas y de formulación de alegaciones, limitaciones que, como la necesidad de hacer efectivo el derecho a la defensa de la otra parte o de los contribuyentes interesados, sin embargo no operan en este caso, ya que, como hemos dicho, las alegaciones y pruebas que se aportaron en septiembre de 2012, obraban ya en el expediente cuando el 2 de octubre de 2012, se puso de manifiesto por quince días a las partes y a los interesados para que formularan sus alegaciones finales.

Finalmente debemos también advertir que esta conclusión no debe entenderse en el sentido de que no sea preciso respetar en ningún caso los plazos fijados en el Reglamento de esta Junta Arbitral pues no se desprende así de las distintas sentencias del Tribunal Supremo que se han dictado en relación a problemas similares que afectan a resoluciones de esta Junta Arbitral, ni tampoco de nuestros anteriores pronunciamientos a cuyo tenor nos remitimos ahora.

16º La segunda cuestión previa planteada por la HF en su escrito de octubre de 2012, es la petición de un nuevo plazo de quince días, que debiera otorgarse una vez que la AEAT hubiese presentado sus alegaciones finales. Este plazo se solicita para que la representación de la Hacienda foral -y también lo interesados- pudiese formular sus propias conclusiones o alegaciones conclusivas en relación con la legalidad procedimental de aquella actuación extemporánea y con las alegaciones que se hubiesen aportado por la AEAT.

A la hora de exponer el criterio de esta Junta Arbitral en relación con esta petición hemos de comenzar por señalar que, según hemos expuesto anteriormente (ordinal 15), el escrito y la documentación presentadas por la AEAT en septiembre de 2012 no deben ser considerados como una ilegalidad procedimental, y, de otra parte, que estando previsto en la Ley 3011992, artículo 49, la posibilidad de ampliación de los plazos fijados para las distintas fases de cualquier procedimiento siempre que no lo impida la propia naturaleza del plazo- sin embargo la petición que hace la HFN no tiene cabida en los términos previstos en la Ley, pues no solicita la ampliación del plazo que está transcurriendo, sino la apertura de uno nuevo, con una fecha de inicio indeterminada, y al efecto de formular sus propias alegaciones sobre las que todavía no habían sido presentadas por la AEAT (aunque se preveía su presentación ya que estaba en cierto modo anunciada en el escrito de septiembre de 2012).

El solo efecto de fundamentar esta conclusión reproducimos la previsión del artículo 49 de la LRJPAC:

"1. La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero. El acuerdo de ampliación deberá ser notificado a los interesados.

2. La ampliación de los plazos por el tiempo máximo permitido se aplicará en todo caso a los procedimientos tramitados por las misiones diplomáticas y oficinas consulares, así como a aquellos que, tramitándose en el interior, exijan cumplimentar algún trámite en el extranjero o en los que intervengan interesados residentes fuera de España.

3. Tanto la petición de los interesados como la decisión sobre la ampliación deberán producirse, en todo caso, antes del vencimiento del plazo de que se trate. En ningún caso podrá ser objeto de ampliación un plazo ya vencido. Los acuerdos sobre ampliación de plazos o sobre su denegación no serán susceptibles de recursos."

Expuesto lo anterior hemos de añadir que, una vez examinadas por esta Junta Arbitral las alegaciones y pruebas aportadas por la AEAT en octubre de 2012, en relación con las que la HFN solicitaba un nuevo plazo, se llega a la conclusión de la improcedencia del nuevo trámite de alegaciones, pues, si bien en otras Resoluciones lo hemos abierto de oficio, ello ha sido a la vista de que se aportaban pruebas y documentos nuevos que se consideraban relevantes en el

caso y que su admisión no contravenla los principios y reglas establecidos sobre la prueba en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. En cambio, en relación con las presentadas en octubre de 2012 por la AEAT, hemos de decir que, en la medida en que se aportan nuevas solicitudes de información a terceros, pero no atendidas todavía, se trata de documentos irrelevantes; en cuanto se aportan las contestaciones de las entidades financieras que ya fueron requeridas en mayo de 2011, hemos de decir que se trata de una prueba reiterativa de otra antes aportada en septiembre de 2012, como reconoce la propia AEAT en su escrito, prueba que, por tanto, ha podido ser examinada y discutida por la HFN.

Y, finalmente, respecto de la documentación que allí se relaciona como Anexo 11, cuyo contenido es el de unos cuadros resumen relativos a los datos obrantes en el expediente antes del trámite de alegaciones finales que han sido obtenidos de las contestaciones de las entidades bancarias a los requerimientos formulados por la AEAT, entendemos que su contenido no trasciende el propio de unas alegaciones, pues, aunque se han incorporado formalmente a la documentación que se adjunta al escrito de octubre de 2012, no aportan ningún dato o hecho nuevo y son meramente explicación de lo que se afirma en el escrito de alegaciones. En concreto, se trata de un cuadro resumen, donde se ordenan por fechas y lugares (Cataluña, Navarra, otros lugares, etc.) los gastos de los contribuyentes que fueron pagados con tarjetas de crédito durante los años afectados por el conflicto. Debemos añadir a ello que toda esta información estaba ya incluida en la aportada al expediente porque, en los datos suministrados con anterioridad por las entidades financieras, aparecían las fechas y establecimientos en los que se habían realizado los pagos con tarjeta, y, si bien no se decía en cada caso el lugar de ubicación del establecimiento donde se hizo el pago, tampoco ahora explica la AEAT la forma en la que ha procedido a su ubicación exacta y caso a caso.

17º En conclusión, no se aprecian por esta Junta Arbitral defectos en la tramitación del procedimiento seguido que pudieran afectar a la validez del Acuerdo que sobre el fondo ha de adoptarse.

III.3. Sobre el fondo del asunto

18º En la resolución del presente asunto, referido al cambio de domicilio de don AAA y doña BBB, hemos de partir del hecho de la presentación ante la HTN de las declaraciones de los impuestos personales de los interesados pues estas declaraciones gozan, como venimos declarando en anteriores Resoluciones, de la presunción *iuris tantum* de veracidad por expreso mandato de los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

Por tal motivo, y en virtud de las normas y principios generales de nuestro ordenamiento, la carga de la prueba corresponde, en principio, a la Administración del Estado, quien debe al menos aportar indicios que permitan poner en duda la veracidad de lo anteriormente afirmado por el contribuyente.

A este efecto, recordaremos que la AEAT propone el cambio de domicilio de los contribuyentes con invocación de lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio, en cuanto tal precepto establece los criterios que deben aplicarse para la determinación del domicilio fiscal de las personas físicas, en base al cual y de conformidad con el primero de los criterios allí establecidos - residencia habitual determinada mediante la permanencia en un territorio- debe concluirse, a juicio de esta Administración que ambos sujetos tienen su domicilio fiscal en Barcelona desde enero de 2006.

La dicción de la norma invocada en el caso, es la siguiente:

1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

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

2. A los efectos de este Convenio, se entenderá que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas: (1)

(1) La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente en territorio común, en su artículo 9 define quiénes son los contribuyentes que tienen su residencia en territorio español.

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 periodo de permanencia **se computarán las ausencias temporales.**

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

Esta disposición ha sido interpretada por esta Junta Arbitral -Asunto 35/2009- exigiendo que, del conjunto de las pruebas aportadas por las partes, se pueda desprender que los obligados tributarios no han tenido su residencia habitual en Navarra durante el periodo a que se extiende el conflicto, ni, por tanto, su domicilio fiscal a los efectos previstos en el Convenio Económico, sin que sea necesario que se acredite la existencia de un lugar exacto, no ubicado en territorio de Navarra, en el que tengan su vivienda o domicilio los interesados.

En el presente conflicto, hemos de advertir además que se trata de dos contribuyentes (cónyuges), y, aunque existen algunas pruebas individualizadas en sus efectos respecto de cada uno de ellos, existen otras que afectan a ambos siendo que tampoco las primeras arrojan resultados contrapuestos o divergentes.

Por otra parte, la pretensión de la AEAT afecta a los años 2006 a 2011, lo que exige también que las pruebas se delimiten y aprecien temporalmente en sus efectos sin que puedan extrapolarse de unos años a otros sin fundamento.

19º Partiendo de lo anterior, encontramos en el expediente instruido en este asunto un conjunto de hechos significativos que son capaces de poner en cuestión y destruir la presunción de certeza atribuida legalmente a las declaraciones que, de sus impuestos, han sido presentadas por los interesados ante la Hacienda foral.

Estos hechos provienen, en primer lugar de las propias manifestaciones realizadas por los interesados que han sido incorporadas por medio de diligencias, en que vienen a declarar que viven en Pamplona pero que realizan estancias constantes en Barcelona, lo que se justifica por razones principalmente familiares. Ello no desmiente que los contribuyentes posean un inmueble en Pamplona que pudiera constituir su vivienda cuando se encuentren ocasionalmente en esta ciudad -a cuyo efecto tampoco se han aportado pruebas sino manifestaciones-, ni afecta al "ánimus" de los interesados, lo que si bien puede ser importante al efecto de determinar cuándo estamos ante ausencias temporales, no es decisivo, en cambio, cuanto la permanencia en otro lugar esté acreditada, como resulta constatado en este caso por existir pruebas sobre la constante presencia de los interesados en Cataluña (pertenencia a clubes deportivos, contratos con seguros médicos y asistencia sanitaria efectiva, etc.).

Esto mismo se desprende de otras pruebas que también acreditan que lo habitual es la presencia de los contribuyentes en Barcelona, donde poseen además un inmueble a su entera disposición. Nos referimos al piso que, siendo de titularidad de una de las sociedades de las que son partícipes y controlan, se encuentra en EEE, pues hemos de recordar que el citado inmueble es propiedad de una sociedad perteneciente a ambos cónyuges, DDD, en relación a lo cual se informa en el expediente que es uno de los inmuebles que esta sociedad no declara tener alquilado. Así consta en los Informes emitidos por la Inspección de la AEAT en junio de 2011.

Por otra parte, y en relación con la referida vivienda, también ha quedado constancia en el relato de hechos incorporados al expediente la extensa relación de sujetos y empresas a quienes han proporcionado esta dirección como lugar al que deben dirigir sus comunicaciones y notificaciones, así como el amplio periodo de tiempo en el que la vivienda ha estado a disposición de los contribuyentes. Y si bien hemos constatado que se produjo una afirmación del portero de la finca, en la visita realizada por la Inspección en el citado inmueble el 3 de mayo de 2011, por la que manifestó llevar trabajando en ese puesto desde hacia 11 años y que, desde hace varios años, en ese piso reside don AB3 -hijo de los contribuyentes- con su familia, sin embargo no puede acogerse esta afirmación porque existen datos en el expediente de que el hijo de los interesados, don AB3 -a quien el portero identifica como residente en ese piso-, ya en el año 2001 no figuraba empadronado en él, así como del hecho de poseer, desde ese mismo año, una vivienda propia en Barcelona, HHH (adquirida en noviembre de 2000), que declara como domicilio fiscal desde 2005, y por cuya adquisición viene deduciéndose en el IRPF las cantidades que considere le corresponden en concepto de vivienda habitual (así consta en los Informes emitidos por la Inspección de la AEAT en junio de 2011) y, si bien este piso, sito en EEE, podría ser un inmueble a disposición de alguno sus hijos, sin necesidad de ser su vivienda habitual, no existe ni afirmación ni prueba alguna en tal sentido.

Finalmente, hemos también de advertir que, una vez aportada inicialmente por parte de la AEAT documentación que se podía valorar como suficiente en orden a justificar su pretensión de cambio de domicilio, no se han aportado al expediente pruebas en sentido contrario que vinieran a ratificar la veracidad del domicilio contenido en las declaraciones presentadas por los interesados ante la Hacienda Foral.

A la vista de lo anterior, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adopta el siguiente:

ACUERDO

Estimar la pretensión formulada por la Administración del Estado y declarar que, con efectos desde 1 de enero de 2006, los contribuyentes Srs. Don AAA y D^a BBB no deben entenderse domiciliados fiscalmente en Navarra.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

IV.-EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 21 de diciembre de 2012.

RESOLUCIÓN DE 26 DE OCTUBRE DE 2012. CONFLICTO 39/2011

Conflicto: 39/2011
Promotor: Director General de la AEAT
Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente
Fecha de la resolución: 26 de octubre de 2012

**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

I.-ANTECEDENTES

1º El día 22/07/2011 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que se solicitó tener por promovido conflicto frente a la Hacienda Tributaria de Navarra para resolver la discrepancia surgida respecto del domicilio fiscal de don AAA. La Agencia Estatal de Administración Tributaria solicita de la Junta Arbitral la declaración de que el domicilio del señor AAA se encuentra en Madrid desde el día 1 de enero de 2006.

Con el escrito de planteamiento del conflicto se presentó la propuesta de cambio de domicilio formulada por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, fechada el día 22 de junio de 2011. También se adjuntaron los informes elaborados por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los requerimientos de información y diligencias practicadas en que se apoyan dichos informes.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) notificó su propuesta de cambio de domicilio al organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) el 22 de junio de 2011, que la rechazó parcialmente mediante Resolución de su Director General, de 4 de julio de 2011, en la que sólo se admite el cambio de domicilio con efectos desde 1 de noviembre de 2009. El conflicto se interpone dentro del plazo de quince días a contar desde el rechazo de la propuesta.

Se indica, asimismo, en el escrito de planteamiento que se ha comunicado a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales la decisión de plantear el conflicto, conforme a lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral (en adelante, RJA).

2º La pretensión de la AEAT se basa en las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo tanto por los servicios de las Delegaciones Especiales de la AEAT en Navarra y en Madrid, a las que se refieren sendos informes elaborados por sus respectivos departamentos de inspección. Dichos informes y la documentación en que se apoyan han sido incorporados al expediente.

De su contenido interesa destacar lo siguiente:

1.- Don AAA ha presentado sus declaraciones de IRPF y de Impuesto sobre Patrimonio en la Hacienda Foral de Navarra desde el 1994.

El señor AAA figura en la Base de Datos. Centralizada de la AEAT (en adelante, BDC) con domicilio fiscal en CCC, Pamplona, desde el 28-05-1998. Ese mismo domicilio es el que consta en la Base de Datos de la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, BDHTN), pero desde 1 de enero de 1993. La divergencia se debe a que don AAA trasladó su domicilio el 13 de noviembre de 1997 a la calle EEE, de Madrid, pero volvió a trasladarlo a CCC, Pamplona, el día 4 de junio de 1998.

Don AAA figura en la BDC como casado con doña BBB, de la que se encuentra separado desde hace muchos años, según se deduce de la diligencia instruida el día 18 de marzo de 2010 por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

2.- Según la BDC y el Registro de la Propiedad nº 5 de Madrid, don AAA es titular de un inmueble de uso residencial situado en la calle EEE, de Madrid. En la BDHTN así como en el Catastro de la Hacienda Foral de Navarra, don AAA es propietario del inmueble situado en CCC, de Pamplona.

3.- Según datos facilitados por la Mancomunidad de Aguas de la Comarca de Pamplona, los consumos de agua facturados a la vivienda situada en CCC, Pamplona, son los siguientes:

Año 2009: 1 metro cúbico en el primer cuatrimestre.

Año 2008: 2 metros cúbicos (en el primer cuatrimestre no existió consumo alguno).

Año 2007: 11 metros cúbicos.

Año 2006: 13 metros cúbicos.

De los datos del Instituto Nacional de Estadística se desprende que los consumos medios de agua por habitante y día en la Comunidad Foral de Navarra fueron de 47,815 metros cúbicos en 2008, 45,99 metros cúbicos en 2007 y 46,72 metros cúbicos en 2006.

4.- Así como los consumos de agua son reducidos y, en los últimos tiempos, incluso nulos, el gasto de energía eléctrica en dicho inmueble es muy superior a la media. De la información facilitada por (...) se desprende que los consumos facturados a la vivienda CCC, Pamplona son los siguientes:

Año 2009: 11.905,01 kWh hasta el 03-07-2009.

Año 2008: 18.408 kWh.

Año 2007: 16.832 kWh.

Año 2006: 15.179 kWh.

La Subdirección General de Planificación Energética, sitúa el consumo medio por habitante y año en 5.602 kWh en el 2006, con una tendencia alcista hasta alcanzar los 6.646 kWh, en 2011.

5.- El día 1 de julio de 2009, a las 10.30 horas, se personó un agente tributario en el inmueble CCC, Pamplona. Tras llamar varias veces al portero automático, no contestó nadie.

Ello no obstante, el día 14 de mayo de 2009 se consiguió entregar una notificación de liquidación de intereses de demora (en el expediente derivado del acta (...)) en el domicilio social de FFF, S.L., situado en DDD, la cual fue recogida por doña GGG en calidad de administrativa de dicha sociedad, de cuyo Consejo de Administración es Presidente don AAA. Doña GGG manifestó que el señor AAA, aunque normalmente vive en CCC, "por motivos de salud se ha tenido que ir con sus hijos". Dicha diligencia se ha incorporado también a este expediente.

La Unidad de Vigilancia aduanera realizó visitas al domicilio declarado por el contribuyente en CCC, Pamplona, en varias ocasiones, con los siguientes resultados:

a) En las visitas realizadas tanto por la mañana como por la tarde los días 7, 8, 9, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 de octubre de 2009 no contestó nadie, excepto el día 14 en el que una señora con acento sudamericano respondió que "no se encuentra el señor AAA". En el informe del Servicio de Vigilancia Aduanera se dice que esa misma voz contestó el día 15 en el domicilio declarado por doña BBB que "la Sra. BBB no se encuentra".

b) En las visitas efectuadas los días 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 22 y 23 de febrero de 2010, tanto por la mañana como por la tarde, tampoco se obtuvo respuesta alguna.

c) En las visitas efectuadas en las mañanas y tardes de los días 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 y 15 de marzo de 2010 tampoco contestó nadie.

d) El mismo resultado se obtuvo en las visitas de mañana y tarde efectuadas los días 14, 15, 16, 18, 19 y 20 de abril de 2010. El día 14, el actuario llamó "por error" a la vivienda del 4º B, donde contestó una señora a la que se preguntó por el Sr. AAA, sin mencionar el apellido AAA, manifestando que no vive ahí, que pudiera ser en el otro xx (refiriéndose al portal xx).

6.- (...), S. A., ha aportado los recibos emitidos a cargo de don AAA desde enero de 2007 a diciembre de 2010 y en ellos figura como domicilio del titular y de envío de los recibos, hasta diciembre de 2007, el de CCC. A partir de esa fecha cambia dicho domicilio al de Madrid en la calle HHH. Ese es el domicilio fiscal declarado desde el año 1995 por don AB1, hijo de don AAA.

7.- También se ha requerido información de la entidad JJJ, S. A., titular -según se deduce del expediente- de la residencia de ancianos KKK situada en la calle LLL de Madrid.

Esta entidad ha facturado mensualmente a don AB2 (hijo de don AAA) los servicios de "estancia y varios" prestados a don AAA en la citada residencia KKK entre noviembre de 2009 hasta abril de 2011, fecha de contestación al requerimiento de la AEAT.

8.- En diligencia practicada el 23 de mayo de 2011 por un agente tributario se comprobó que no contesta nadie a las llamadas realizadas en la vivienda EEE de Madrid, y "el conserje del edificio manifiesta que el piso EEE, propiedad del obligado tributario, está desde hace más de un año deshabitado, no residiendo nadie en él. Añade que AAA reside en una residencia de ancianos, de la que desconoce su dirección. Preguntado por BBB, afirma desconocer su actual paradero, señalando "que hace mucho tiempo que no la ve por la finca".

Se hacen constar asimismo, en el escrito de planteamiento del conflicto y en los documentos anexos, otros hechos que esta Junta Arbitral ha examinado y no considera relevantes para la resolución de este asunto. Se refieren a cuentas corrientes, titularidad y transmisión de vehículos, relaciones patrimoniales y personales (domicilio en Madrid de sus cinco hijos) que, por su naturaleza y contenido, no aportan elementos de juicio ni indicios de residencia que puedan estimarse relevantes.

3º El día 11 octubre de 2011, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto y emplazó por un mes a la HTN para formular alegaciones. No habiéndose recibido alegaciones dentro del término del emplazamiento, el Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 15 de diciembre de 2011, declaró abierto el periodo de instrucción durante un periodo máximo de dos meses, emplazando a las partes para aportar los medios de prueba que considerasen oportunos, y nombró ponente del caso a don (...).

4º El día 23 de febrero de 2012 tuvo entrada en la Junta Arbitral un escrito de la Directora Gerente de la HTN en el que se aportaron como pruebas la ya citada Resolución (...), de (...) de julio, del Director Gerente de la HTN, con la que se contestó la propuesta de cambio de domicilio, admitiéndolo sólo desde el 1 de noviembre de 2009; y un informe del Servicio de Inspección Tributaria de Navarra.

En el mencionado informe se transcriben los informes de los órganos de la AEAT, que ya hemos extractado, y sólo se mencionan, como nuevos elementos probatorios, las visitas de la Inspección de la HTN al domicilio del obligado tributario los días 24, 27, 28 y 29 de junio de 2011, "no recibiendo contestación alguna".

El informe concluye con algunas valoraciones y conclusiones que, en lo que ahora interesa, se resumen en que:

1º) Aparentemente don AAA tiene su domicilio fiscal en Madrid., en calle LLL KKK, desde el mes de noviembre de 2009, fecha de ingreso en dicha residencia por su avanzada edad.

2º) Antes de esa fecha, no se ha acreditado por la AEAT que don AAA resida fuera de Navarra. Los consumos reducidos, e incluso nulos de agua en la vivienda pueden ser debidos a avería del contador no detectado por la compañía suministradora, ya que el consumo de energía eléctrica sigue siendo elevado. Por otra parte, las visitas del Servicio de Vigilancia Aduanera al domicilio declarado como residencia habitual comenzaron en octubre de 2009, de donde sólo puede deducirse que, "debido a su avanzada edad (96 años) y posiblemente también a su estado de salud, el Sr. AAA fue requiriendo los cuidados de su familia, siendo internado en el mes de noviembre del 2009 en la KKK, situada en Madrid".

En definitiva, sólo se ha acreditado -dice el informe- que el domicilio del señor AAA se encuentra fuera de Navarra desde 1 de noviembre de 2009.

5º El día 8 de junio de 2012 se recibió en la Junta Arbitral un escrito de la Directora General de la AEAT en el que se propone, como medios de prueba, además de la documental anexa al escrito de planteamiento del conflicto, dos documentos nuevos, (diligencia de constancia de hechos que recoge la visita realizada el 22 de mayo de 2012 a la calle EEE de Madrid, y contestación del Servicio de Salud de la Comunidad de Madrid a requerimiento de información de la AEAT). Se indica, además, que con fecha 4 de junio de 2012 se ha dirigido requerimiento de información tributaria al (...) a fin de que se aporten los movimientos de las tarjetas de crédito del obligado tributario, tarjetas cuya existencia resulta de la información remitida por la misma entidad bancaria por lo que "hasta este momento, no se han podido solicitar tales movimientos al desconocer la existencia de las tarjetas referidas".

En la diligencia de constancia de hechos aludida se constata que en la vivienda de la calle EEE de Madrid no contesta nadie a las llamadas realizadas, y que el conserje del edificio declara que don AAA "ha vivido hasta hace aproximadamente dos años y medio en el piso EEE", que "él lleva trabajando en la finca desde hace diez y que durante todo ese tiempo el Sr. AAA residió en la vivienda señalada hasta su traslado a una residencia de ancianos". Se dice también que "preguntados algunos vecinos del edificio por el obligado tributario corroboran lo expresado anteriormente por el conserje, señalando que el Sr. AAA fue residente durante mas de diez años del piso EEE".

Por su parte, el Servicio Madrileño de Salud (Dirección General de Atención Primaria) informa de que don AAA se halla adscrito, desde el 18 de octubre de 2005, al centro de salud MMM, figurando como domicilio del interesado el de la calle EEE, Madrid.

6º Puesto de manifiesto el expediente a las partes para alegaciones finales, la directora General de la AEAT presentó su escrito el 3 de julio de 2012, insistiendo en su pretensión y destacando las informaciones contenidas en los documentos presentados en fase de instrucción del procedimiento. Adjunta a su escrito la comunicación recibida del Banco de Santander con los movimientos de la tarjeta de crédito del señor AAA, que, por no contener información de interés para la solución de este conflicto y por economía procesal, ha sido rechazado mediante acuerdo de la Junta Arbitral de esta misma fecha.

7º La Directora Gerente de la HTN también ha presentado su escrito de alegaciones finales, de fecha 25 de junio de 2012. En él se dice que los datos estadísticos de consumo de agua y energía deben ser objeto de ponderación, no siendo posible trasladar al caso singular las cifras de consumo medio sin considerar las circunstancias particulares del caso. Su conclusión, a la vista de los datos obrantes en el expediente, es que los consumos de 2006 y 2007 son

moderados, pero no demuestran que don AAA no permaneciera en Navarra durante 183 días al año. Los de 2008 y 2009 son ya muy bajos en relación con los años anteriores (2 y 1 metros cúbicos), manteniéndose elevados, no obstante, los consumos de electricidad. Debe tenerse en cuenta que durante el último de esos años, el 2009, el obligado tributario comienza a pasar periodos al cuidado de familiares por la situación personal de enfermedad y avanzada edad, siendo finalmente ingresado en el centro KKK de Madrid en noviembre de 2009".

La discordancia entre el consumo de agua y de energía en 2008 y 2009 tanto se puede deber a que se trate de una oficina (como sostiene la AEAT) como a posibles averías de contadores, tesis sustentada por la HTN. Por otra parte, las visitas frustradas al domicilio de Pamplona sólo han permitido constatar, "y así lo ha aceptado la HTN, que el obligado tributario durante ese 2009 pasó alguna temporada en Madrid al cuidado de sus hijos y finalmente fue ingresado en un centro de esa localidad, dejando de residir en Navarra".

En fin, la HTN se ratifica en su tesis de que el cambio de domicilio sólo puede ser admitido a partir de 1 de noviembre de 2009.

II. NORMAS APLICABLES

8º Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

9º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

III.2. Sobre la cuestión de fondo

10º Dado que existe acuerdo entre las partes acerca de la localización en Madrid del domicilio de don AAA desde el 1 de noviembre de 2009, nuestro examen se ha de limitar, exclusivamente, a la determinación de dicho domicilio antes de esa fecha, para lo que hemos de partir del dato incontrovertible de la presentación ante la HTN de las declaraciones de los impuestos personales del interesado y de que en ellas se ha consignado como domicilio el de CCC, de Pamplona. Estas declaraciones gozan, en principio, de una presunción *iuris tantum* de veracidad, tanto por su naturaleza (de otro modo lo que se estaría presumiendo sin pruebas es la comisión de un ilícito por parte de quien, estando obligado a declarar, no cumplió correctamente su obligación), como por expreso mandato de los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. Así lo hemos afirmado en anteriores ocasiones: por todas, Resolución de 16 de noviembre de 2010, conflicto 030, número 8º.

Es necesario rechazar interpretaciones extremas: ni la declaración vincula a las administraciones en conflicto ni se puede negar a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios todo valor probatorio distinto del de acreditar los hechos que perjudican a sus autores. En principio hay que entender que los ciudadanos no mienten cuando cumplimentan las obligaciones impuestas por el ordenamiento jurídico, por lo que, para dudar de ellos, hay que exigir a la Administración una mínima actividad probatoria en la que pueda sustentarse la hipótesis del posible incumplimiento de la obligación legal o reglamentaria.

Para bien entender el alcance de esta presunción de certeza en el ámbito de los conflictos sobre el domicilio, conviene contrastarla con la regla 3ª del artículo 8.2 del Convenio Económico, que convierte en domicilio *ex lege* o, si se prefiere, establece una ficción legal de domicilio -más intensa incluso que una presunción *iuris et de iure*- al decir que se considerará que se encuentra en Navarra el domicilio de las personas físicas "cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Además de tener un ámbito más reducido (sólo se refiere a la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), este precepto sólo deviene aplicable cuando se aporten indicios que permitan dudar de la veracidad del domicilio declarado por el obligado tributario en cumplimiento de cualquier deber legal y no se haya conseguido acreditar suficientemente cuál es el domicilio real mediante la aplicación de las reglas 1ª (permanencia) y 2ª (centro de intereses) del citado artículo 8.2 del Convenio.

En el presente caso, la AEAT no consiguió aportar indicios de falta de irregularidad del domicilio declarado en su escrito de planteamiento del conflicto. El Director Gerente de la HTN admitió -a la vista de la propuesta de cambio efectuada por la AEAT- el cambio de domicilio desde 1 de noviembre de 2009, pero entendió- y nosotros con él- que respecto de los años 2006 y 2007 las afirmaciones de la AEAT no pasaban de ser suposiciones o conjeturas sin ninguna base probatoria.

Sin embargo, la AEAT ha aportado, en fase de instrucción, dos documentos en los que se deriva la certeza jurídica de que don AAA ya residía en Madrid desde el año 2006.

Por una parte, la diligencia instruida el día 22 de mayo de 2012 por un agente tributario en el domicilio de la calle EEE, donde se hace constar que el conserje del edificio declara que don AAA "ha vivido hasta hace aproximadamente dos años y medio en el piso EEE", Y que "él lleva trabajando en la finca desde hace diez y que durante todo ese tiempo el Sr. AAA residió en la vivienda señalada hasta su traslado a una residencia de ancianos".

En dicha diligencia se hace constar también el testimonio de algunos vecinos que "corroboran lo expresado anteriormente por el conserje, señalando que el Sr. AAA fue residente durante más de diez años del piso EEE". Ciertamente, este dato consignado en la diligencia tiene muy escaso valor como elemento de convicción, porque no se identifica a las personas que hicieron estas declaraciones, pero pueden ser tenidas en cuenta simplemente como confirmación de lo declarado por el conserje. Este último, aunque no ha sido identificado con su nombre y apellidos y documento de identidad, está suficientemente individualizado para poder comprobar -llegado el caso- la veracidad de lo consignado en la diligencia.

Muy relevante es también el oficio remitido por la Subdirectora de Coordinación de Atención Primaria y Aseguramiento del Servicio de Salud de la Comunidad de Madrid. En ese documento se acredita que don AAA se halla adscrito, desde el 18 de octubre de 2005, al centro de salud MMM, figurando como domicilio del interesado el de la calle EEE, de Madrid. Se trata de una evidencia tan importante -especialmente si se tiene en cuenta la edad del señor AAA y lo declarado por el conserje- que permite a esta Junta Arbitral llegar al convencimiento de que don AAA reside en Madrid desde el día 1 de enero de 2006, tal como ha postulado la AEAT.

ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, declara, con efectos desde 1 de enero de 2006, que don AAA no debe entenderse domiciliado fiscalmente en Navarra.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 26 de octubre de 2012

RESOLUCIÓN DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2012. CONFLICTO 38/2011**Conflicto:** 38/2011**Promotor:** Director General de la AEAT**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente**Fecha de la resolución:** 17 de septiembre de 2012**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA****I.- ANTECEDENTES**

1.- Mediante escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 6 de julio de 2011, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto de la domiciliación del contribuyente D. AAA.

En el referido escrito, el Director General de la AEAT alegó que el 20 de abril de 2011 la AEAT, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio Económico, había propuesto a la HTN la modificación del domicilio fiscal del contribuyente D. AAA (que éste había situado en CCC de Pamplona) a DDD (Madrid), con efectos a partir del 1 de enero de 2006.

El Director General de la AEAT alegó asimismo en dicho escrito de 6 de julio de 2011 que la mencionada propuesta de cambio de domicilio fiscal de 20 de abril de 2011 se fundamentó en sendos informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de Navarra el 7 de marzo de 2011 y por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid el 14 de abril de 2011.

El Director General de la AEAT alegó, por último, en el referido escrito que habían transcurrido más de dos meses desde la notificación a la HTN de la citada propuesta de cambio de domicilio sin que esta se hubiera pronunciado expresamente sobre la misma; que, por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral, había que entender que la HTN rechazaba la mencionada propuesta; y que, por ello, la AEAT había decidido plantear el presente conflicto en solicitud de que esta Junta Arbitral declare que, desde el 1 de enero de 2006, D. AAA tiene su domicilio fiscal en DDD (Madrid).

En el tantas veces citado escrito de 6 de julio de 2011, el Director General de la AEAT puso de manifiesto, entre otros extremos, que el 25 de marzo de 2011 D. AAA había trasladado su domicilio fiscal a DDD (Madrid).

2.- Mediante Resolución de 11 de octubre de 2011, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de 6 de julio de 2011, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes y propusiera las pruebas necesarias para acreditarlas.

3.- La HTN no formuló en dicho plazo alegación alguna.

4.- Mediante Resolución de 15 de diciembre de 2011, que fue notificada a las Administraciones en conflicto el siguiente día 23, el Presidente de esta Junta Arbitral declaró abierto el periodo

de instrucción por un plazo de dos meses y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (XXX).

5.- Mediante un escrito presentado el 22 de febrero de 2012 en la estafeta de correos nº 36 de Madrid, que tuvo entrada en la Secretaria de esta Junta Arbitral el siguiente día 27, la AEAT propuso los medios de prueba que consideró oportunos para acreditar las alegaciones formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto.

6.- Mediante un escrito presentado en la Secretaria de esta Junta Arbitral el 23 de febrero de 2012, la HTN propuso los medios de prueba que estimó oportunos para acreditar la improcedencia del cambio de domicilio instado por la AEAT.

Entre tales medios de prueba, figura la Resolución yyy/2011, de (...) de julio, del Director-Gerente de la HTN, en la que se rechaza dicho cambio de domicilio.

7.- Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 36 de Madrid el 10 de mayo de 2012, que tuvo entrada en la Secretaria de esta Junta Arbitral el siguiente día 14, la Directora General de la AEAT complementó la proposición de prueba formulada en su anterior escrito de 22 de febrero de 2012.

8.- Mediante Resolución de 15 de mayo de 2012, 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 Tributarias en conflicto y a los interesados; y les emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes.

9.- Mediante un escrito presentado en la Secretaria de esta Junta Arbitral el 4 de junio de 2012, la Directora General de la AEAT reiteró y complementó las alegaciones formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto y solicitó a esta Junta Arbitral que declare que D. AAA ha tenido su domicilio fiscal en DDD (Madrid), desde el 1 de enero de 2006.

10.- Mediante un escrito presentado en la Secretaria de esta Junta Arbitral el 6 de junio de 2012, complementado por otro escrito presentado el 20 de julio de 2012, la representante de D. AAA se opuso a la pretensión de la AEAT y alegó, para ello, que, hasta el ejercicio 2010 inclusive, D. AAA tuvo su domicilio fiscal en Navarra.

A mayor abundamiento, dicha representante puso de manifiesto que DDD, en la que la AEAT sitúa el domicilio fiscal del citado obligado tributario desde el 1 de enero de 2006, fue objeto de una rehabilitación integral que la hizo inhabitable como residencia.

En el mencionado escrito de 6 de junio de 2012, la referida representante alegó asimismo la inadmisibilidad, por extemporáneos, de los documentos relativos a consumos eléctricos y de gas y a movimientos de tarjetas de crédito acompañados por la AEAT a su escrito de 10 de mayo de 2012.

11.- En el trámite de audiencia conferido en la Resolución del Presidente de esta Junta Arbitral de 15 de mayo de 2012, la HTN no formuló alegación alguna.

II.-NORMAS APLICABLES

12.- Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 1911/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III.-FUNDAMENTOS JURÍDICOS

13.- En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

14.- En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

15.- Antes de entrar en el fondo del asunto, debemos pronunciarnos sobre la admisión de los documentos que la AEAT acompañó a su escrito de 10 de mayo de 2012; admisión ésta a la que se opuso expresamente la representante de D. AAA en su escrito de 6 de junio de 2012.

Dicha alegación de inadmisibilidad debe rechazarse, ya que la AEAT aportó los documentos en cuestión antes de la apertura del trámite de alegaciones finales, por lo que tal aportación no generó indefensión alguna, ni a la HTN, ni al obligado tributario.

16.- A tenor de lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico, se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

Para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, establece el apartado 2 del citado precepto que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

1ª.- Cuando permanezcan en territorio navarro el mayor número de días (del periodo 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 éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

17.- Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio.

Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Y hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Hemos manifestado asimismo que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio Económico tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria sólo resulta de aplicación cuando se haya acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se haya acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto.

Y hemos señalado, por último, que en aquellos casos en los que, como sucede en el que ahora nos ocupa, los interesados han venido presentando sus declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio a la HTN, corresponde a la AEAT aportar las pruebas acreditativas de que aquellos no tenían en el período en cuestión su residencia habitual en territorio navarro.

18.- Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 80 y 81 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que, a partir del 1 de enero de 2006, D. AAA tuvo su residencia habitual en territorio común, más concretamente, en DDD (Madrid).

Pues bien, a juicio de esta Junta Arbitral, una valoración conjunta de la prueba practicada permite concluir que, en el citado período, D. AAA tuvo su residencia habitual en DDD y no en los domicilios declarados, sitios en Navarra.

19.- En lo que respecta a estos últimos, la prueba practicada acredita que el inmueble declarado por D. AAA como domicilio fiscal (CCC de Pamplona) es el despacho profesional de su asesora fiscal.

El inmueble declarado por dicha asesora fiscal como domicilio efectivo constituye la vivienda habitual de su representante legal en el presente procedimiento que es, a su vez, la madre de la asesora fiscal.

Además, para el portero del edificio en el que se ubica dicha vivienda, D. AAA es un perfecto desconocido; y ni siquiera la esposa de éste, D^a. BBB, pudo precisar el número que corresponde al citado edificio en la calle en la que se ubica.

Hay que destacar, asimismo, que en la declaración que efectuó ante el actuario de la HTN el 14 de junio de 2011, AAA no situó su domicilio efectivo en la vivienda declarada como tal por su asesora fiscal (y, aun sin precisar el número del edificio, por su esposa), sino que, desde el 1 de diciembre de 1999 hasta el 15 de agosto de 2007, lo situó en una vivienda arrendada en Tudela; y, desde el 15 de agosto de 2007 hasta el 25 de marzo de 2011, en una vivienda arrendada en(...). Pero no ha quedado acreditado en modo alguno que D. AAA haya efectivamente residido en los mencionados períodos ni en la vivienda de Tudela, ni en la de (...).

A mayor abundamiento, la falta de coincidencia entre los domicilios declarados por D. AAA como sede de su residencia efectiva y el declarado como tal por su asesora fiscal y por su esposa es sumamente significativa de que, a partir del 1 de enero de 2006, D. AAA no ha residido habitualmente en ninguno de ellos.

20.- Ha quedado, sin embargo, acreditado que, en las declaraciones presentadas ante la Administración Tributaria y ante la Tesorería General de la Seguridad Social D. AAA situó, desde su inicio, la sede de sus actividades económicas en DDD (Madrid); y que no modificó dicha sede durante el período en cuestión.

Y ha quedado asimismo acreditado que la esposa de D. AAA, D^a BBB, ha tenido su residencia habitual en DDD (a la que aquél trasladó voluntariamente su domicilio fiscal el 24 de marzo de

2011), por lo que, a falta de prueba en contrario, hay que presumir, conforme a lo establecido en el artículo 69 del Código Civil, que D. AAA ha residido también en dicho domicilio.

No enerva tal presunción el hecho de que en la mencionada finca se realizaran durante el citado periodo obras de rehabilitación, ya que no se ha acreditado fehacientemente la fecha inicial y final de las mismas. Las manifestaciones formuladas, a ese respecto, por el constructor no se corresponden con sus declaraciones tributarias. Y tampoco se ha acreditado fehacientemente qué parte de la finca se vio afectada por las obras en cuestión, ni que éstas impidieran totalmente habitar en la misma.

Todo ello permite concluir que, en el referido periodo, D. AAA tuvo su residencia habitual en el mencionado lugar del territorio común.

IV.-ACUERDO

En virtud de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.- Estimar la reclamación de cambio de domicilio fiscal de D. AAA, a partir del 1 de enero de 2006, formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Segundo- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a los interesados.

V.-FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Por ser el presente Acuerdo meramente declarativo, no procede establecer fórmula alguna para su ejecución.

V.-EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 17 de septiembre de 2012

RESOLUCIÓN DE 19 DE JUNIO DE 2012. CONFLICTO 36/2011**Conflicto:** 36/2011**Promotor:** Director General de la AEAT**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente**Fecha de la resolución:** 19 de junio de 2012**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA****I. ANTECEDENTES**

1.- Mediante escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de marzo de 2011, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto de la domiciliación del contribuyente D. AAA.

En el referido escrito, el Director General de la AEAT alegó que el (...) de enero de 2011 la AEAT, al amparo de lo dispuesto en el artículo 435 del Convenio Económico, había propuesto a la HTN la modificación del domicilio fiscal del contribuyente D. AAA desde CCC (Navarra) a la casa sita en DDD (La Rioja), con efectos a partir del ejercicio 2006.

El Director General de la AEAT alegó asimismo en dicho escrito de (...) de marzo de 2011 que la mencionada propuesta de cambio de domicilio fiscal de (...) de enero de 2011 se fundamentó en sendos informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de La Rioja el (...) de agosto de 2010 y por la Dependencia Regional de Inspección de Navarra el (...) de noviembre de 2010.

El Director General de la AEAT alegó, por último, en el referido escrito que, mediante Resolución de (...) de marzo de 2011, la Directora-Gerente de la HTN había rechazado la citada propuesta de cambio de domicilio; y que, por ello, la AEAT había decidido plantear el presente conflicto en solicitud de que esta Junta Arbitral declare que, desde el ejercicio 2006, D. AAA tiene su domicilio fiscal en la casa sita en DDD (La Rioja).

2.- Mediante Resolución de (...) de junio de 2011, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de (...) de marzo de 2011, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes y propusiera las pruebas necesarias para acreditarlas.

3.- Mediante escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de agosto de 2011, la Directora-Gerente de la HTN se opuso a la pretensión de la AEAT y fundamentó su oposición en que los datos obrantes en el expediente acreditaban, a su juicio, que a partir del ejercicio 2006 el domicilio fiscal del referido contribuyente ha estado situado en Navarra.

4.- Mediante Resolución de (...) de noviembre de 2011, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HTN; declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

5.- Mediante Resolución de (...) de marzo de 2012, 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 Tributarias en conflicto y a los interesados; y les emplazó a formular, en el plazo de 15 días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes.

6.- La Directora-Gerente de la HTN cumplimentó dicho trámite mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de marzo de 2012, en el que, tras constatar que en el periodo de instrucción no se habían incorporado al procedimiento nuevos documentos, reiteró las alegaciones formuladas en su anterior escrito de (...) de agosto de 2011.

7.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de marzo de 2012, la Directora General de la AEAT reiteró las alegaciones formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto y, en apoyo de las mismas, acompañó una diligencia extendida el (...) de febrero de 2012 por el actuario identificado como (...).

La Directora General de la AEAT concluyó el referido escrito solicitando a esta Junta Arbitral que declare que D. AAA tiene su domicilio fiscal en la casa sita en DDD (La Rioja).

8.- Mediante Resolución de (...) de marzo de 2012, el Presidente de esta Junta Arbitral, a la vista de que la Directora General de la AEAT había acompañado al citado escrito de (...) de marzo de 2012 la referida diligencia de (...) de febrero de 2012, dio traslado del mismo a la HTN y a los interesados; y les emplazó a formular, en el plazo de 15 días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes en relación con el mismo.

9.- La Directora-Gerente de la HTN cumplimentó dicho trámite mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de abril de 2012, en el que se opuso a la admisión de la mencionada diligencia de (...) de febrero de 2012.

10.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de abril de 2012, D. AAA se opuso a la pretensión de la AEAT e invocó el artículo 9.2 del Convenio Económico en el que se establece que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar en la que no todos ellos tengan su residencia habitual en Navarra si en su territorio reside el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable calculada conforme a su respectiva normativa.

II. NORMAS APLICABLES

11.- Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b).- El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c).- Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

12.- En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

13.- En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

14.- Antes de entrar en el fondo del asunto, debemos pronunciamos sobre la admisión de la diligencia de (...) de febrero de 2012 que la AEAT acompañó a su escrito de alegaciones finales de (...) de marzo de 2012; admisión ésta a la que se opuso expresamente la HTN en su escrito de (...) de abril de 2012.

El Reglamento de esta Junta Arbitral establece un procedimiento en el que cabe distinguir cuatro fases: la de alegaciones iniciales, la de instrucción, la de alegaciones finales y la de resolución. Dicho Reglamento contempla la presentación por las Administraciones en conflicto de documentos con finalidad probatoria, tanto con las alegaciones iniciales, como durante la fase de instrucción; y no contempla, pero tampoco prohíbe, la presentación de tales documentos, junto con el escrito de alegaciones finales.

Por las razones que expusimos en la Resolución que puso fin al conflicto nº 34, esa falta de regulación reglamentaria debe suplirse mediante la aplicación de las normas establecidas en el artículo 270 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que regula la presentación de documentos en los momentos no iniciales del proceso. En términos similares regula el artículo 112 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, la presentación de nuevos documentos en los recursos administrativos.

Pues bien, dicho precepto no permite la aportación al proceso de aquellos documentos que pudieron haberse aportado en el momento oportuno; en el caso del juicio ordinario, con la demanda y la contestación y, excepcionalmente, en la audiencia previa.

En el caso que nos ocupa, la diligencia en cuestión documenta las declaraciones que determinadas personas le hicieron al actuario el (...) de febrero de 2012 y el fruto de la vigilancia que dicho actuario realizó el día siguiente en la consulta del obligado tributario.

Se trata, en ambos casos, de actuaciones que la AEAT pudo haber realizado con anterioridad a las alegaciones iniciales o durante el periodo de instrucción, por lo que no son admisibles si se realizan con posterioridad y los documentos que las reflejan se aportan con el escrito de alegaciones finales.

La mencionada diligencia de (...) de febrero de 2012 y las alegaciones formuladas en relación con los hechos a los que la misma se refiere deben, por ello, inadmitirse.

15.- A tenor de lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico, se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

Para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, establece el apartado 2 del citado precepto 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 éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

16.- Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio.

Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Y hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

17.- Conforme a las reglas generales que, sobre la carga de la prueba, establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con los artículos 80 y 81 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, corresponde a la AEAT, promotora del conflicto, acreditar que, a partir del (...) de enero de 2006, D. AAA tuvo su residencia habitual en territorio común, más concretamente, en la casa sita en DDD (La Rioja).

Pues bien, a juicio de esta Junta Arbitral, una valoración conjunta de la prueba practicada permite concluir que, en el citado período, D. AAA tuvo su residencia habitual en territorio común.

18.- Ha quedado acreditado que, aunque D. AAA ejerce su actividad profesional como (...) en las localidades de CCC (Navarra), (...) (La Rioja) y (...) (Navarra), es en CCC (Navarra) donde ejerce principalmente dicha actividad; más concretamente, en el local sito en CCC (Navarra). Su principal centro de intereses se ubica pues en territorio navarro.

Ahora bien, como ya hemos señalado, para determinar la residencia habitual de las personas físicas, antes de atender al principal centro de intereses, hay que atender a la permanencia en el territorio.

A ese respecto, ha quedado acreditado que D. AAA es propietario de la vivienda sita en CCC (Navarra), pero el mínimo consumo de energía eléctrica y el nulo de agua que se producen en dicha vivienda y la inexistencia en la misma de línea telefónica llevan a la conclusión de que no está habitada.

Ha quedado asimismo acreditado que D. AAA está empadronado en la vivienda sita en CCC (Navarra), propiedad de su tía D.^a (...), pero no ha quedado en modo alguno acreditado que, a partir del (...) de enero de 2006, D. AAA residió en la citada vivienda más de 183 días de cada uno de los períodos impositivos, ni que dicha vivienda fuera la sede de su vida personal y de sus relaciones familiares, económicas o sociales.

En lo que concierne a sus relaciones familiares, ha quedado acreditado que, a partir del (...) de enero de 2006, la esposa e hijos de D. AAA han tenido su residencia habitual en la casa sita en DDD (La Rioja), por lo que, a falta de prueba en contrario, hay que presumir, conforme a lo establecido en el artículo 69 del Código Civil, que D. AAA ha residido también en dicho domicilio; lo que permite concluir que, en el referido período, tuvo su residencia habitual en territorio común.

IV. ACUERDO

En virtud de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.- Estimar la reclamación de cambio de domicilio fiscal de D. AAA, a partir del (...) de enero de 2006, formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Segundo.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a los interesados.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Por ser el presente Acuerdo meramente declarativo, no procede establecer fórmula alguna para su ejecución.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 19 de junio de 2012

RESOLUCIÓN DE 17 DE MAYO DE 2012. CONFLICTO 35/2011**Conflicto:** 35/2011**Promotor:** Director General de la AEAT**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes**Fecha de la resolución:** 17 de mayo de 2012**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA****I. ANTECEDENTES**

1º El día (...) de marzo de 2011 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que se solicitaba tener por promovido conflicto frente a la Hacienda Tributaria de Navarra para resolver la discrepancia surgida respecto del domicilio fiscal de los obligados tributarios doña AAA y de don BBB.

Con el escrito de planteamiento del conflicto se presentó la propuesta de cambio de domicilio formulada por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, fechada el día (...) de diciembre de 2008. También se adjuntaron los informes elaborados por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los requerimientos de información y diligencias practicadas en que se apoyan dichos informes, así como la resolución 110/2011, de (...) de febrero, del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, por la que se acepta, con efectos para los períodos desde el (...) de febrero de 2007, la propuesta de cambio de domicilio, con base en un informe del Servicio de Inspección Tributaria que también se adjunta. Igualmente se acompaña el oficio enviado por la Directora del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al Director General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, con fecha (...) de marzo de 2011, en el que se comunica la decisión de plantear el conflicto.

2º La discrepancia que se ha suscitado, en este caso, entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra se limita exclusivamente a la determinación de la fecha a partir de la cual debe tener efectos de cambio de domicilio propuesto por la primera y aceptado por la segunda. Entiende del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que el cambio de domicilio ha de surtir efectos "en los ejercicios no prescritos a fecha (...) /12/2008, esto es desde 2004 inclusive". Para sostener su pretensión, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aporta cuatro informes emitidos los dos primeros por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Navarra, y los otros dos por los servicios de inspección de la Delegación Especial de Madrid. También se aporta la documentación en que se basan dichos informes.

Dado que no existe discrepancia sobre el cambio de domicilio, sino solamente sobre la fecha a partir del cual debe producir efectos, en el extracto que realizamos a continuación omitiremos algunos aspectos que carecen de relevancia por no tener relación directa con el objeto del conflicto.

1.- Sobre el domicilio fiscal de don BBB se realizan y aportan las siguientes manifestaciones y documentos:

En su contestación a un requerimiento de información de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la entidad EEE ha declarado que tiene suscrito un contrato laboral ordinario con don BBB, el cual presta sus servicios como Director de Finanzas de EEE en las oficinas de la empresa en Madrid, (...), llevando a cabo tareas de coordinación de tesorerías cruzadas, gestión de cobros y pagos y relación con la banca, tareas que pueden dar lugar a desplazamientos ocasionales. Su jornada de trabajo es de 1.677 horas anuales. Se aporta un documento de modificación de contrato, del que resulta que don BBB estaba vinculado a la empresa, al menos, desde (...) de diciembre de 1996.

En visita realizada por un agente tributario al domicilio fiscal declarado en Pamplona CCC el portero de la finca informa que "a esa vivienda acude esporádicamente el señor BBB, pero que cree que se trata del padre del señor BBB, no obstante aquí no viven con regularidad ni el padre ni el hijo; en cuanto a la señora AAA desconoce si se trata de la esposa de alguno de ellos".

Don BBB es titular catastral de un inmueble sito en calle DDD de Madrid y, en diligencia instruida en dicho inmueble, el conserje de la finca manifiesta que allí tienen su domicilio habitual los obligados tributarios; en la vivienda indicada contesta quien se identifica como empleada del hogar de los obligados tributarios y manifiesta que aquél es su domicilio familiar y habitual.

En otra diligencia instruida en (...) de Madrid, el conserje manifiesta que "los obligados tributarios vivieron durante una temporada en el edificio, habiéndose marchado de allí hace varios años".

De las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se desprende que durante los ejercicios 2004 a 2006 la entidad EEN, antecesora de EEE, declaró haber satisfecho rendimientos del trabajo personal a don BBB.

2.- En lo que se refiere a la esposa del señor BBB, doña AAA, además de los antecedentes ya indicados en cuanto le puedan afectar, se consigna en el informe de la inspección regional de Navarra que en la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social figura como su domicilio el ya citado de la calle DDD de Madrid.

3º Como anexo al escrito de planteamiento del conflicto se adjunta la Resolución 110/2011, de (...) de febrero, del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, mediante la cual se confirma la propuesta presentada por la Delegación Especial de Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, "con efectos para los períodos desde el (...) de febrero de 2007". La resolución se apoya en un informe emitido por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Tributaria de Navarra en el que se describen las actuaciones desarrolladas por el citado servicio de inspección de las que resultan las conclusiones que reseñamos seguidamente.

1.- En relación con don BBB.

El señor BBB está casado con doña AAA en régimen de separación de bienes desde (...) de mayo de 1988. El domicilio de calle CCC pertenece a don (...), padre de don BBB, a cuyo nombre o al de su esposa no figura bien inmueble alguno en Navarra. El matrimonio posee, sin embargo, un inmueble de uso residencial en la calle DDD de Madrid. En la página de Internet de (...) no consta teléfono alguno en Navarra a nombre del señor BBB o su cónyuge. Don BBB declara rendimientos de trabajo procedentes de EEE en los años 2004 a 2009, figurando también tales retenciones en la declaración informativa realizada por la empresa.

En un escrito presentado por don BBB, éste manifiesta que "como responsable de finanzas de EEE realiza la dirección de cada planta de producción y distribución de los productos finales de su empresa, lo que le obliga a «pernoctar en mi Comunidad Autónoma de Navarra con mucha

frecuencia» al estar mejorándose los sistemas de control financiero de la zona norte de España (Zaragoza, La Rioja)... asimismo lleva tres años estudiando con el ayuntamiento de Cortes la reapertura de la planta de dicha localidad. Por otra parte, su condición de consejero de (...) le obliga a pasar muchas noches en la zona, unas veces pernoctando en hoteles y otras en su domicilio de Pamplona".

La información obtenida por la Hacienda Tributaria de Navarra de EEE confirma la existencia de un contrato laboral con don BBB. La empresa ha aportado copia de los contratos suscritos con el señor BBB desde su ingreso en la entonces denominada (...). En dichos contratos -dice el Servicio de Inspección-, de fechas (...) de enero de 1986, (...) de mayo de 1988, (...) de diciembre de 1996, y (...) de septiembre de 2005, aparece como domicilio del señor BBB la calle CCC, salvo en el último de fecha (...) de septiembre de 2005, suscrito con EEE, en el que aparece como domicilio del señor BBB la dirección de la calle DDD de Madrid.

Los consumos eléctricos de la vivienda de la calle CCC, facilitados por (...), son de 60 kw hora en el año 2004, 88 kw hora en el año 2005, 428 kwh en el año 2006, 7 kw hora en el año 2007, 26 kw hora en el año 2008 y 135 kw hora en el año 2009. Según el propio informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Tributaria de Navarra, los consumos medios de electricidad estimados por la Subdirección General de Planificación Energética para el año 2008 ascienden a 5.602 kw hora por persona y año. En esa vivienda tiene también declarado su domicilio fiscal el padre del señor BBB.

2.- En relación con doña AAA:

Ha presentado en Navarra sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de forma conjunta con su marido hasta el año 2005, habiendo consignado como domicilio el de la calle CCC. Posteriormente ha hecho constar como domicilio el de calle (...) de Estella. No consta bien inmueble alguno ni teléfono en Navarra a su nombre ni al de su cónyuge. En sus declaraciones de IRPF aparecen certificados de donaciones realizados por doña AAA entre los años 2004 y 2007 en los que figura siempre como su domicilio el de DDD de Madrid.

4º En cumplimiento de lo ordenado por el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, la Directora del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicó a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales la intención de plantear el presente conflicto.

5º Mediante Resolución de (...) de junio de 2011, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto, emplazando a la Hacienda Tributaria de Navarra para formular alegaciones y proponer pruebas en el plazo de un mes.

6º La Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra formuló sus alegaciones en escrito fechado el día (...) de agosto de 2011 insistiendo en la aceptación del cambio domicilio pero sólo a partir de (...) de febrero de 2007.

Se basa en que los interesados han presentado todas sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio en la Comunidad Foral de Navarra desde el año 1990, en que los interesados han permanecido en territorio común y en territorio foral sin que se haya acreditado que existe una permanencia de más de 183 días en territorio común con anterioridad a (...) febrero de 2007, y en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha tenido ninguna comunicación directa con los obligados tributarios.

Por otra parte, el señor BBB ha explicado, en escrito presentado ante la Hacienda Tributaria de Navarra, que la naturaleza de su trabajo le obliga a frecuentes desplazamientos y pernoctaciones en Navarra y niega que su domicilio sea el de DDD de Madrid.

Por ello, considera "aventurada e informal la postura de la AEAT de solicitar el cambio con la ambigua e indeterminada fórmula «desde los ejercicios no prescritos» con anterioridad a (...) diciembre 2008".

7º El Presidente de la Junta Arbitral resolvió, con fecha (...) noviembre 2011, trasladar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el escrito presentado por la Hacienda Tributaria de Navarra, abrir el periodo de instrucción, designar ponente a don (...) y emplazar a las partes para que, en el plazo de dos meses, aportasen los medios de prueba que considerasen oportunos.

8º Concluido el periodo de instrucción y, habiendo sido emplazadas las partes para formular sus alegaciones finales, la Hacienda Tributaria de Navarra evacuó el trámite mediante escrito de (...) marzo 2012, en el que insiste en su argumentación ya conocida.

II. NORMAS APLICABLES

9º Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

10º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra: "Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico".

El procedimiento se ha tramitado de acuerdo con las reglas establecidas en el Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Fecha a la que deben retrotraerse los efectos del cambio de domicilio fiscal de los obligados tributarios

11º De conformidad con el artículo 8 del Convenio Económico, se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

El primero de los tres criterios sucesivos que, para determinar la residencia habitual, se establecen en dicho artículo 8 es el de la permanencia en el territorio de Navarra. Dice, literalmente, el precepto:

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

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

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

b) *Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

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

12° Están conformes las partes intervinientes en este conflicto en que a partir de 2007, la residencia habitual de don BBB y de doña AAA no se encuentra en Navarra. La discrepancia se contrae, exclusivamente, a la determinación de la fecha a partir de la cual ha de tener efectos el cambio de domicilio que, según la Agencia Estatal de Administración Tributaria, debe anticiparse a 2004.

Esta Junta Arbitral ya manifestó en anteriores ocasiones que no es posible acceder a la petición de cambio de domicilio con efectos "para todos los periodos no prescritos" porque el conflicto previsto por el artículo 43.5 del Convenio Económico es del tipo que hemos llamado conflictos abstractos, en los que no se plantea la discrepancia en relación con la aplicación de un tributo determinado. Por otra parte, la referencia a tributos no prescritos es excesivamente ambigua porque el período de prescripción de un tributo puede alargarse indefinidamente en el tiempo siempre que se produzcan actos con eficacia interruptiva de dicha prescripción.

Sin embargo, en el presente caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha concretado el periodo al que se refiere su demanda indicando que la fecha inicial de los que ella misma llama ejercicios no prescritos es el año 2004. Por lo tanto hemos de entender que la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria es que se considere como fecha inicial de los efectos del cambio de domicilio la de (...) de enero de 2004.

Así centrado el objeto del debate, esta Junta Arbitral debe estimar la pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria porque del conjunto de pruebas incorporadas al expediente se desprende que los obligados tributarios no han tenido su residencia habitual en Navarra desde ese año ni, por tanto, su domicilio fiscal a los efectos previstos en el Convenio Económico.

Son varios los indicios que nos llevan a este convencimiento. Por un lado, el hecho de que don BBB haya mantenido una relación laboral con la entidad EEE que se remonta a 1986. Al menos en los últimos tiempos, el centro de trabajo ha estado ubicado en Madrid, a pesar de que las responsabilidades anejas a la tarea encomendada al señor BBB le hayan obligado a viajar y a pernoctar frecuentemente fuera de ese lugar. Así lo ha declarado la empresa y así lo ha reconocido paladinamente el propio contribuyente en carta dirigida a la Hacienda Tributaria de Navarra que esta última invoca diciendo que don BBB ha manifestado que con frecuencia pernocta en hoteles de la zona y en su domicilio de Pamplona (según la comunicación de la empresa aportada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los desplazamientos no son frecuentes, sino ocasionales). Evidentemente, pernoctar no es equiparable a la permanencia exigida legalmente para que pueda hablarse de residencia habitual en el sentido del Convenio, dado que las ausencias de don BBB de su vivienda habitual merecen la calificación de ausencias temporales en el sentido del párrafo 2 del arto 8.2.1ª b) interpretado a contrario sensu. Estas consideraciones se pueden razonablemente proyectar retrospectivamente hasta el año 2004, fecha desde la que consta que el señor BBB declara rendimientos de trabajo procedentes de EEE, declaración confirmada por la información proporcionada a la Administración tributaria por la sociedad.

No menos significativos son los consumos de energía y agua habidos en la vivienda de la calle CCC de Pamplona, de la que es titular el padre de don BBB, donde tanto éste como su esposa han declarado tener su domicilio en los años 2004 y 2005. No se nos escapa que doña AAA ha consignado como domicilio, en su declaración de IRPF, a partir de 2006 una vivienda sita en Estella que pertenece -según se deduce del expediente- a su madre. No es momento de analizar aquí si la vivienda de Estella ha sido efectivamente su residencia a partir de 2006,

aunque en el expediente hay indicios para pensar que no lo ha sido, porque hay acuerdo entre las dos Administraciones en que el domicilio de doña AAA se encuentra en Madrid y sólo nos corresponde decidir hasta qué momento se retrotraen los efectos del cambio de domicilio que, en el caso de doña AAA y por las razones indicadas, también deben prolongarse en el pasado hasta el año 2004.

IV. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, declara que los efectos el cambio de domicilio fiscal de don BBB y de doña AAA deben retrotraerse hasta el año 2004 inclusive.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede realizar ningún pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, 17 de mayo de 2012

RESOLUCIÓN DE 17 DE MAYO DE 2012. CONFLICTO 34/2011**Conflicto:** 34/2011**Promotor:** Director General de la AEAT**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes**Fecha de la resolución:** 17 de mayo de 2012**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA****I. ANTECEDENTES**

1º El día (...) de febrero de 2011 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que se solicitaba tener por promovido conflicto frente a la Hacienda Tributaria de Navarra para resolver la discrepancia surgida respecto del domicilio fiscal de los obligados tributarios doña AAA y su esposo, don BBB (en adelante designados como los obligados tributarios). La Agencia Estatal de Administración Tributaria solicita de la Junta Arbitral la declaración de que el domicilio fiscal de ambos se encuentra en CCC (Madrid), extendiendo los efectos de esta declaración a todos los ejercicios no prescritos.

Con el escrito de planteamiento del conflicto se presentó la propuesta de cambio de domicilio formulada por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, fechada el día (...) de marzo de 2009. También se adjuntaron los informes elaborados por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los requerimientos de información y diligencias practicadas en que se apoyan dichos informes, así como la resolución 36/2011, de 2 de febrero, del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, por la que se rechaza la propuesta de cambio de domicilio, con base en un informe del Servicio de Inspección Tributaria que también se adjunta. Igualmente se acompaña el oficio enviado por la Directora del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al Director General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, con fecha (...) de febrero de 2011, en el que se comunica la decisión de plantear el conflicto.

2º Las razones en que se funda la pretensión del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se resumen así:

1.- Al iniciarse el expediente, los obligados tributarios figuraban en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Hacienda Tributaria de Navarra, como domiciliados en la calle DDD, de Pamplona.

2.- Del informe emitido por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra resulta lo siguiente:

a) Los obligados tributarios han presentado sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta a la Comunidad Foral de Navarra.

b) El día (...) de agosto de 2007 se personó un agente tributario en el domicilio declarado por los obligados tributarios, un bloque de viviendas, en cuyo buzón de correos de la vivienda del 5º derecha figura la leyenda (...). En dicha vivienda nadie contesta al timbre del portero automático y un vecino no identificado comenta que allí no viven y que viven en Madrid.

c) Doña AAA ha realizado dos importaciones en el año 2006 con domicilio de destino en CCC, en la que asimismo los obligados tributarios han sido destinatarios de diversas entregas de gasóleo B.

3.- De las actuaciones llevadas a cabo por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid y documentadas en dos informes que se acompañan, resulta lo siguiente:

a) En diligencia instruida en CCC el día (...) de julio de 2008 se localiza a don (...), vigilante jurado de la finca, que manifiesta que los obligados tributarios residen habitualmente en un chalet situado en la zona del (...) perteneciente a la finca, a la que sólo se puede entrar con una clave proporcionada por los propietarios. El señor (...) facilita un número de teléfono de contacto con los propietarios (...) al que se llama en ese mismo momento y contesta una mujer con acento extranjero que se identifica como empleada del hogar de los obligados tributarios y dice que éstos no se encuentran en la vivienda por estar de viaje fuera de Madrid, teniendo previsto su regreso el día (...) de julio de 2008.

b) En otra diligencia levantada en calle (...) de Madrid (domicilio facilitado por los obligados tributarios a diversas entidades) el día (...) de julio de 2008, tampoco contesta nadie y una mujer no identificada afirma que se trata de una oficina de los obligados tributarios que no tiene horario fijo de apertura. El día siguiente, en otra diligencia, se obtiene el testimonio de una mujer -igualmente no identificada- que manifiesta que los obligados tributarios tienen su domicilio habitual en (...) y que en el piso primero vive un familiar de aquellos, para quien ella trabajaba como enfermera.

c) Entre la documentación aportada por los obligados tributarios a requerimiento de la Administración figuran recibos emitidos por (...) desde (...) de febrero de 2007 hasta (...) de junio de 2008, a nombre de doña AAA, habiéndose facturado en todos los casos únicamente los mínimos contractuales por consumo estimado y no real.

d) Según la información catastral, CCC es un inmueble rústico de uso agrario perteneciente a doña AAA, sin elementos constructivos. Sin embargo en las ortofotos del Plan Nacional de Ortofotografía Aérea se aprecia la existencia de inmuebles.

e) Los obligados tributarios figuran con código de provincia de residencia 28 (Madrid) en diversas declaraciones informativas de distintas entidades.

f) En la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, don BBB es titular de una cuenta de cotización con domicilio de empresa en CCC y tienen dos trabajadores de alta, ambos domiciliados en Madrid, uno de ellos en la misma finca.

g) Se ha recabado información sobre consumos de electricidad y de gas a las empresas suministradoras en calle DDD, de Pamplona, de las que resulta que el consumo de electricidad ascendió a 77 Kw. hora desde el (...) de enero de 2004 hasta el (...) de marzo de 2010; no hay consumos de gas entre el (...) de enero de 2004 y el (...) de marzo de 2009.

h) Se indican también en el escrito de planteamiento del conflicto las rentas percibidas por los obligados tributarios (fundamentalmente rendimientos de capital mobiliario), así como las entidades jurídicas en las que participan como socios o administradores y las entidades bancarias donde tienen cuentas abiertas.

i) En otra diligencia extendida el (...) de febrero de 2011 en la vivienda de la calle DDD, de Pamplona, se consignan las siguientes informaciones: Los vecinos (a los que no se identifica) comentan que o bien no conocen a los obligados tributarios o que la casa está alquilada. El presidente de la comunidad de propietarios, don (...), manifiesta que los obligados tributarios

nunca han vivido en esa casa, que el cargo de presidente de la comunidad es rotatorio y que aquellos se han acogido a la norma interna de saltar el turno a cambio de ingresar 300 € en la cuenta de la comunidad porque no vivían allí y no podían gestionar el cargo correctamente, y que la vivienda en cuestión ha sido ocupada por distintas personas, suponiendo que ha podido ser en régimen de alquiler.

3° Admitido a trámite el conflicto, la Hacienda Tributaria de Navarra presentó su escrito de alegaciones, que tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el día (...) de agosto de 2011. En él se formula oposición al cambio de domicilio fiscal solicitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria porque, a su juicio, no existen datos suficientes para determinar que el domicilio fiscal de los contribuyentes investigados no se halla situado en Navarra. Se apoya en los siguientes argumentos:

a) Los obligados tributarios han presentado todas las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio desde el año 1990 en Navarra, declaraciones que gozan de presunción de certeza según el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, General Tributaria. El domicilio declarado es el de la calle DDD, de Pamplona.

b) Los obligados tributarios han manifestado a la inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra que en los últimos años han permanecido diversos periodos de tiempo en diferentes lugares tanto de España como del extranjero, siendo titulares de diversas propiedades inmobiliarias. En periodos de descanso habitan en CCC y tienen una cierta vinculación con la ciudad de Bilbao donde disponen de un piso en alquiler desde 2006. Además han aportado contratos de adjudicación de plazas de garaje subterráneas en Pamplona y documentos de (...), (...), y (...) vinculados a ellos y al domicilio de la calle DDD, de Pamplona, donde también figuran empadronados. Están suscritos al periódico local (...) y son socios de (...). De todo ello se deduce que no se ha constatado de manera razonable e indubitada que su declaración no sea cierta. Las dos primeras diligencias instruidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria son del mes de agosto, fechas en las que es lógico que no hubiera nadie en la casa. En cuanto a las manifestaciones del presidente de la comunidad y de algunos vecinos indeterminados, deben ser acogidas con especial cautela porque actualmente las relaciones vecinales no tienen la importancia que tuvieron en otros tiempos y es normal que los vecinos de un inmueble con elevado número de viviendas no se conozcan o que ese conocimiento sea mínimo. Tampoco son determinantes los indicios de residencia real en Madrid, circunstancia que debería haber sido acreditada con mayor solidez por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El escrito concluye solicitando que se dicte resolución en la que se declare que el domicilio fiscal de tales personas está situado en territorio navarro.

Las afirmaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra se sustentan con dos escritos de los obligados tributarios en los que se efectúan manifestaciones acordes con lo que acabamos de señalar y se aportan una serie de documentos como el volante de empadronamiento en Pamplona desde 1986, certificado de suscripción al (...), certificado de pertenencia a (...), certificados de varias entidades financieras en la que consta el domicilio de Pamplona, recibos de las personas empleadas en la limpieza de la vivienda de Pamplona, notificación del Servicio Navarro de Salud a doña AAA, contrato de arrendamiento de la vivienda de Bilbao, certificado de rendimientos de trabajo expedidos por entidades navarras y documentos acreditativos del alquiler y uso de una vivienda sita en Suiza, contratos de adjudicación de dos plazas de garaje en el estacionamiento subterráneo para residentes de la calle (...) de Pamplona y facturas de consumos de los años 2009 y 2010 de (...),(...),(...) y la (...).

4° Mediante resolución de (...) de noviembre de 2011, el Presidente de la Junta Arbitral declaró abierta la fase de instrucción durante un periodo máximo de dos meses, emplazando a las partes para aportar los medios de prueba que considerasen oportunos y nombrando ponente a don (...).

5° Transcurrido el periodo de instrucción sin que se aportase nada nuevo al expediente, el Presidente de la Junta Arbitral, a propuesta del ponente, acordó, con fecha (...) de febrero de 2012, poner de manifiesto el expediente a las administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados, para alegaciones en término de 15 días hábiles.

6º La Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formuló sus alegaciones mediante escrito que tuvo entrada el día (...) de marzo de 2012 en el registro de la Junta Arbitral. En él se rebaten los argumentos esgrimidos por la Hacienda Tributaria de Navarra, que no ha desplegado ninguna actividad para comprobar la veracidad de las manifestaciones de los interesados, y se afirma que resulta incuestionable que el domicilio declarado los obligados tributarios no constituye ni su domicilio ni su vivienda habitual.

En relación con la suscripción al (...), el escrito de alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria pone de relieve que la Hacienda Tributaria de Navarra comunicó a los obligados tributarios que estaban siendo objeto de un procedimiento de cambio de domicilio el día (...) de mayo de 2009, siendo la fecha de la suscripción la del (...) de junio de 2009, tal como se acredita con diligencia instruida por un agente del Servicio de Vigilancia Aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en las instalaciones del (...) en (...), el día (...) de febrero de 2012, que se acompaña como anexo 1.

En cuanto a la pertenencia al (...), el alta se produjo en la misma fecha que la suscripción al (...), el (...) de junio de 2009, por lo que se considera igualmente una prueba artificiosamente construida por los obligados tributarios después de conocer que estaban siendo objeto de una investigación. Así consta en diligencia de (...) de febrero de 2012 practicada en las instalaciones del (...), donde don BBB es desconocido por el conserje del casino que manifiesta asimismo que aún no ha recogido el carnet.

Los recibos de empleados del hogar aportados a la Hacienda Tributaria de Navarra por los obligados tributarios han sido emitidos por los cónyuges don (...) y doña (...), ante los cuales se ha instruido la diligencia de fecha (...) de febrero de 2012, en la que se recogen las siguientes declaraciones: la señora (...) afirma que en la calle DDD, de Pamplona no vive ningún miembro de la familia (...), ya que viven en Madrid aunque vienen alguna vez al piso, sobre todo sus hijos en Sanfermines; nunca vienen en las fiestas de Navidades y cuando vienen no pasan mucho tiempo; el piso ha estado siempre vacío y desde hace un año está alquilado a una chica. No se acuerda cuándo empezó este trabajo, conseguido a través de la señora de otra casa que le preguntó si le interesaría hacer de vez en cuando la limpieza de una amiga suya que vive en Madrid y recoger el correo una vez a la semana. Actualmente van una vez a la semana a recoger el correo y, antes de que estuviese alquilado, subía al piso y dedicaba unos minutos a limpiarlo y a ver si todo estaba bien.

Por su parte, el señor (...) asegura que nadie de la familia ha vivido allí nunca y que ahora está una chica que trabaja en el (...). Ratifica que la familia vive en Madrid, adonde envían el correo que recogen del buzón una vez a la semana. Si hay alguna carta para la chica que ahora vive en el piso la dejan en el buzón.

Se adjuntan asimismo las contestaciones a requerimientos dirigidos a la Mancomunidad de Servicios de la Comarca de Pamplona y a (...), de las que resulta que los consumos existentes son los mínimos facturables y en ocasiones derivan de una lectura realizada después de años sin haber podido facturar los consumos reales. El consumo de electricidad ha sido de 1.541,62 Kw. desde el año 2004 hasta el año 2010, siendo el consumo medio por habitante y año, según la Subdirección General de Planificación Estratégica, de 5.602 kw en el año 2006 y 1.646 kw en el año 2011. Desde marzo de 2001 hasta septiembre de 2004 el consumo total de agua fue de 25 m³ y desde de septiembre 2004 hasta mayo de 2011 de 86 m³, Estos consumos son manifiestamente incompatibles con los de una vivienda habitada.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha intentado practicar sin éxito notificaciones en el domicilio de DDD, de Pamplona en cuatro ocasiones, en marzo y en julio de 2011. Se acompañan las diligencias levantadas al efecto. En el inmueble sólo existen 17 viviendas, según se desprende de consulta efectuada al Registro de la Riqueza Territorial - Catastro de Navarra, que también se aporta al expediente.

En nueva visita efectuada el (...) de febrero de 2012 a la vivienda de la calle DDD, de Pamplona se comprueba que en ella no hay nadie y el vecino del tercero de derecha (...) asegura que la familia (...) nunca ha vivido allí, que compraron el piso hace 50 ó 60 años cuando entregaron las viviendas y nunca lo han habitado, y que viene un señor andaluz a

recoger el correo una vez a la semana y a comprobar que el piso está bien y su mujer viene a limpiar de vez en cuando (diligencia de 7 de febrero de 2012 que se acompaña).

El día siguiente, (...) de febrero de 2012, de nuevo se persona un agente del Servicio de Vigilancia Aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el mismo domicilio, donde no encuentra a nadie. El presidente de la comunidad, don (...) se ratifica en lo que señaló el (...) de febrero de 2011 e insiste en que nunca ha visto a los vecinos del DDD. La propietaria del piso 4° A, doña (...), manifiesta que ha vivido allí desde hace 17 años y no conoce a los propietarios del DDD, de los que cree que viven en Madrid. El propietario del 2° B o derecha, don (...) manifiesta que lleva ocho años viviendo allí y no conoce a los vecinos del DDD, que cree que están viviendo en Madrid.

El día (...) de febrero de 2012 se personó de nuevo el mismo agente en la calle DDD, de Pamplona, donde le atendió doña (...), que indica que los señores (...) están hoy en Bilbao y que, al estar jubilados, viajan mucho. Ella dice vivir temporalmente en ese piso mientras le acaban las obras del suyo, aunque no indica la ubicación de este último. Doña (...) recibe rendimientos de trabajo del (...) desde el año 2004 y no figura como titular de un bien inmueble situado en la Comunidad Foral de Navarra según el Servicio de Riqueza Territorial, aunque sí figura como titular de un bien inmueble situado en (...) según el Registro de la Propiedad.

Finalmente, el (...) de febrero de 2012, un agente del Servicio de Vigilancia Aduanera vuelve a la calle DDD, de Pamplona y el vecino del 1° A, don (...), manifiesta que no conoce a los propietarios del DDD y que suele ver a un señor mayor recogiendo la correspondencia de ese piso.

7° El día (...) de marzo de 2012 ha tenido entrada en el registro de la Junta Arbitral un escrito de alegaciones de don BBB y doña AAA depositado en la oficina de correos el día (...) de marzo de 2012. En dicho escrito insisten en afirmar que han mantenido en Pamplona su domicilio habitual desde hace 25 años y que ésta ha sido también la residencia de la familia desde hace 60 años y es la localidad donde más tiempo han permanecido durante los años 2007 a 2011. Justifican sus ausencias por ser personas que viajan con frecuencia y atribuyen el desconocimiento de los vecinos a la discreción que se han visto obligados a mantener a causa de la inseguridad imperante en el País Vasco y Navarra. Aporta, asimismo, una serie de documentos como los recibos de pago del último plazo de las plazas de garaje ya citadas, de fecha 30 de junio de 2011, facturas del servicio técnico oficial (...), aviso de sustitución del contador de agua, facturas de gas de los años 2010, 2011 y 2012, facturas de (...) del año 2011, y facturas de (...) de los años 2011 y 2012.

8° A la vista de las alegaciones y documentos presentados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los que se ofrecen nuevos argumentos que no han sido considerados por el resto de los interesados en el procedimiento, el Presidente de la Junta Arbitral, a propuesta del ponente, mediante resolución de (...) de marzo de 2012, acordó dar traslado de dichas alegaciones a la Comunidad Foral de Navarra y a los demás interesados, emplazándoles durante quince días para formular las alegaciones convenientes a su derecho.

9° La Hacienda Tributaria de Navarra, mediante escrito que ha tenido entrada en la sede de la Junta Arbitral el día (...) de abril de 2012, ha solicitado la inadmisión y devolución del escrito de alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la documentación anexa a él.

Para sustentar su petición se basa en que el trámite de alegaciones acordado después de que se presentó el escrito de alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria es inusual y no está previsto por el Reglamento de la Junta Arbitral. A juicio de la Hacienda Tributaria de Navarra el periodo probatorio se encontraba concluido cuando se abrió el trámite de alegaciones finales y no puede una de las partes en conflicto utilizar este momento para aportar nuevas pruebas ni suscitar cuestiones que no hayan sido antes planteadas. El trámite de alegaciones finales "es un instrumento -dice la Hacienda Tributaria de Navarra- destinado, en su caso, a poder valorar la prueba ya practicada o aportada anteriormente pero no a reabrir una fase ya fenecida". La admisión de nueva documentación puede provocar indefensión a los interesados, rompe -a su juicio- el equilibrio entre las partes y es, además, contraria a las tesis

que la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria ha defendido en anteriores conflictos tramitados ante la Junta Arbitral (tesis, añadimos nosotros, que no fue acogida por la Junta).

Los documentos aportados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria han sido el resultado de actuaciones realizadas después del periodo de instrucción para presentarlos en fase de alegaciones finales, sin que se aprecie ninguna razón que legitime la elección de este momento para su elaboración y aportación, distinta de la obtención de ventajas procesales. En particular, la Hacienda Tributaria de Navarra quita relevancia al hecho de que la suscripción al (...) o la inscripción en el (...) se haya producido tras tener conocimiento de las actuaciones sobre el cambio de domicilio porque aun así no dejarían de ser un indicio más de su voluntad de establecer vínculos personales con la ciudad de Pamplona; y, en relación con las manifestaciones de las personas encargadas que trabajan para los obligados tributarios, la Hacienda Tributaria de Navarra indica que tales trabajos "tienen un carácter lo suficientemente esporádico como para que no tengan un conocimiento adecuado sobre el grado e intensidad de los periodos en los que los investigados y sus familiares ocupan la vivienda de Pamplona".

10° El día (...) de abril de 2012 se registró en la Junta Arbitral otro escrito de alegaciones depositado el día 13 de abril de 2012 en la Oficina de Correos por don (...) como mandatario de don BBB, actuando éste en su propio nombre y derecho y en el de doña AAA.

En este escrito los interesados afirman que tienen su vecindad civil y su domicilio en Navarra desde hace más de 20 años, se sienten navarros y han sido y son contribuyentes en Navarra. Desde hace muchos años han residido en distintos lugares del territorio español y en ninguno han permanecido más de 183 días, sin que la residencia en Navarra represente prácticamente ninguna ventaja fiscal. Insisten en que se han visto obligados a mantener un tipo de vida muy discreta, anónima, lo cual explica sus continuos desplazamientos dentro y fuera de España y afecta a las suposiciones e interpretaciones hechas por algunas personas que han intervenido en la investigación. La inscripción en (...) y la suscripción al (...) se hizo sin tener en cuenta el inicio del procedimiento, por motivos personales, sin que deba darse ninguna importancia a la coincidencia de fechas, La pertenencia a un grupo de prestigio, como es el de (...) "es más una cuestión de prestigio que una intención de utilizar el mismo", Las manifestaciones de los vecinos no son más que meras "opiniones, suposiciones o especulaciones lógicas y habituales entre los vecinos de una misma escalera, más aún cuando la discreción es total", En cuanto a los testimonios del matrimonio encargado de realizar ciertas tareas en el domicilio, no son más que "un comentario realizado por personas mayores que no conocen los detalles de esta situación y que efectivamente no tienen por qué conocerlos" y, por otra parte, es comprensible que no mencionaran con los obligados tributarios porque "sólo trabajaban una vez a la semana en el mencionado domicilio, y fundamentalmente su misión consistía en recoger documentos, correspondencia, etc."

Los consumos son inferiores a los que se consideran normales de un domicilio habitual porque el domicilio se utilizaba menos tiempo de lo que se consideraría la media.

En definitiva -concluye el escrito de alegaciones- en Pamplona "se ha mantenido la residencia que ha constituido domicilio habitual desde hace 25 años, y ha sido residencia de la familia desde hace 60 años y sin duda la localidad de España donde más tiempo se ha permanecido durante los años 2007, 2008, 2009, 2010, y 2011".

II. NORMAS APLICABLES

11 ° Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

12° Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra: "Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico".

III.2. Cuestiones de procedimiento

13° Antes de entrar en el fondo del asunto es necesario responder a la excepción de inadmisibilidad de las alegaciones presentadas el día (...) de marzo de 2012 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No se equivoca la Hacienda Tributaria de Navarra al decir que el trámite de alegaciones acordado por el Presidente de la Junta Arbitral el día (...) de marzo de 2012 no es usual y también es cierto que no está expresamente previsto por el Reglamento de la Junta. Sin embargo ello no quiere decir que sea contrario a Derecho, antes bien, entiende esta Junta Arbitral que se trataba de un trámite necesario porque lo permite una interpretación flexible del Reglamento de la Junta a la luz de los principios generales que rigen en materia de procedimiento, conjurándose de este modo el riesgo de indefensión que habrían podido padecer las partes o interesados que no habían tenido ocasión de conocer los nuevos argumentos aportados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. De este modo, tanto la Hacienda Tributaria de Navarra como los interesados en el procedimiento han podido oponer sus razones y argumentos a lo manifestado en el escrito de alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y sobre la documentación aportada.

Ha de tenerse presente que el arto 17 del Reglamento de la Junta Arbitral faculta al Presidente para recabar de los órganos administrativos competentes por razón de la materia, de los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, así como de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, cuantos antecedentes, informes y documentos estime necesarios en orden a la adecuada instrucción del expediente. También puede solicitar a la Administración que sea competente la práctica de cuantas pruebas considere oportunas. No se nos escapa que el Reglamento encaja sistemáticamente esta facultad en la fase de instrucción del expediente, ya concluida cuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria presentó las alegaciones y documentos objeto de controversia. Pero tampoco se debe olvidar que la propia Junta puede solicitar, en los términos señalados en su Reglamento en la sesión señalada para la resolución del conflicto, la aportación de nuevos documentos o práctica de nuevas diligencias que se juzguen esenciales para la resolución.

En el presente caso, la Junta Arbitral decide aceptar las alegaciones y pruebas aportadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos que más adelante se indican, por lo que la actuación del Presidente es acorde con la decisión unánime de la Junta que, por economía procesal, entiende ya cumplimentado el requerimiento que, en caso contrario, formularía en este momento al amparo del arto 18.1.a) del Reglamento. Además la Junta Arbitral entiende que, al haber procedido de este modo, el Presidente ha propiciado que se integren en el expediente todos los argumentos de las partes, garantizando de este modo una resolución justa del conflicto planteado, sin que nadie pueda alegar indefensión.

A tal efecto es oportuno recordar algunas normas y principios generales de los procedimientos y procesos en nuestro ordenamiento.

Digamos, en primer término, que el arto 35 de la Ley 30/1992, de 26-11, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece el derecho de los ciudadanos -extensible a las administraciones públicas cuando actúen como interesadas en un procedimiento- a formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento "anterior al trámite de audiencia". Lo mismo se desprende del arto 79 de

la citada Ley 30/1992: "Los interesados podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio".

La presentación de los documentos antes del trámite de audiencia está relacionada con el derecho a la defensa que asiste a las partes en un procedimiento contradictorio, como es el que nos ocupa. Ahora bien, para un caso como éste en el que la presentación de los documentos se ha producido durante el trámite de audiencia, no es ocioso recordar que la Ley de Enjuiciamiento Civil, norma de referencia para todo tipo de procedimientos, también establece plazos preclusivos para la presentación de documentos (art. 269) y sólo permite la presentación extemporánea de documentos, medios e instrumentos relativos al fondo del asunto cuando estén en una de las circunstancias previstas por el art. 270: a) Ser de fecha posterior siempre que no se hubiesen podido confeccionar ni obtener con anterioridad. b) Ser anteriores a la demanda o contestación o, en su caso, a la audiencia previa al juicio, cuando la parte que los presente justifique no haber tenido antes conocimiento de su existencia. c) No haber sido posible obtener con anterioridad los documentos, medios o instrumentos, por causas que no sean imputables a la parte.

El derecho a la tutela judicial efectiva se satisface ante los tribunales de justicia, pero los principios citados son extensibles al procedimiento administrativo, menos riguroso en cuanto a formalidades. Tampoco debe perderse de vista que las decisiones legalmente adoptadas en esta vía en materia de procedimiento pueden condicionar el objeto y el desarrollo de eventuales procesos ante la jurisdicción, por lo que nuestra interpretación de los preceptos antes citados debe realizarse con ese espíritu flexible, moderador del formalismo y de respeto a los derechos fundamentales.

También hay que tener en cuenta que la propia LEC mitiga su rigor al admitir la práctica de prueba en sede de diligencias finales que se refieran a hechos nuevos o de nueva noticia (artículo 435.1.3º LEC).

14º Aclarada esta cuestión previa, hemos de pronunciarnos sobre la admisibilidad de las alegaciones y documentos aportados por la Agencia Estatal Administración Tributaria en trámite final de audiencia.

Esta Junta Arbitral considera, tras examinar los documentos presentados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria junto con su escrito de alegaciones finales, que debe admitir e incorporar al expediente la diligencia de (...) febrero 2012 y la diligencia de (...) febrero 2012, en cuanto que en ellas se constatan dos hechos de nueva noticia como son las fechas respectivas de suscripción al (...) y de alta como socio de (...). Ambos hechos se produjeron el día 15 junio 2009.

El resto de las diligencias, certificados e información obtenida de terceros constatan hechos que razonablemente pudieron ser documentados y acreditados durante el periodo de instrucción, motivo por el cual esta Junta Arbitral considera que no deben ser admitidos en este momento para no desvirtuar las reglas de procedimiento contenidas en el Reglamento de la Junta Arbitral.

III.3. Sobre el domicilio fiscal de los obligados tributarios

15º De conformidad con el artículo 8 del Convenio Económico, se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

El primero de los tres criterios sucesivos que, para determinar la residencia habitual, se establecen en dicho artículo 8 es el de la permanencia en el territorio de Navarra. Dice, literalmente, el precepto:

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

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

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

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de 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 radique en él su vivienda habitual."

16° Esta Junta Arbitral, tras el análisis conjunto y valoración de las pruebas incorporadas al expediente, llega a la conclusión de que los obligados tributarios a que se refiere el conflicto no tienen su residencia en la Comunidad Foral de Navarra a los efectos previstos por el Convenio Económico.

Ellos mismos han reconocido en los escritos que han presentado que permanecen durante cortos períodos de tiempo en Pamplona, combinando su residencia en esta ciudad con su presencia en otras ciudades españolas y extranjeras. Admiten, incluso, que nunca han permanecido en Pamplona durante más de 183 días al año. En su escrito de alegaciones finales podemos leer que "desde hace muchos años han residido en distintos lugares del territorio español, como ya se explicó en escritos anteriores. En Murcia, Asturias, Vizcaya y Navarra. En ninguno de estos lugares ha permanecido durante más de 183 días, y posiblemente cada año permanezcan tiempos diferentes en cada uno de los territorios".

Este reconocimiento de parte es, por si solo, suficiente para declarar la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria porque el artículo 31 del Convenio Económico no tiene como objetivo determinar el lugar donde tiene su domicilio fiscal el obligado tributario, sino que sólo establece cuándo se debe entender que el domicilio fiscal se encuentran Navarra. Dice este precepto que, a los efectos del Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro. Por exclusión, todas las demás no tienen su domicilio fiscal, a efectos del Convenio, en Navarra. La residencia habitual en Navarra y, por tanto, el domicilio fiscal, no está determinada por el hecho de que sea Navarra el lugar donde el obligado tributario reside durante más tiempo al año, sino que es necesario que resida, al menos, durante 183 días en Navarra con intención de hacer de este lugar el centro de su vida personal y familiar. Así pues, la conclusión es evidente: don BBB y doña AAA no han tenido ni tienen su residencia y su domicilio fiscal en Navarra, como ellos mismos reconocen.

Al margen de esta apreciación, que por si sola sería suficiente para resolver el conflicto, los instrumentos probatorios incorporados al expediente nos llevan a la conclusión de que la vivienda de DDD de Pamplona sólo esporádicamente ha sido visitada y habitada por los obligados tributarios. La exigüidad de los consumos de energía y agua desde enero del año 2004, el resultado de las visitas efectuadas a ese domicilio por los funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las declaraciones obtenidas de los vecinos de la casa, así como los testimonios contenidos en las diligencias instruidas en los inmuebles de Madrid son indicios que abrumadoramente decantan nuestra respuesta en el sentido de estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, acuerda:

1º.- Inadmitir y devolver a la Agencia Estatal de Administración Tributaria los documentos anexos a su escrito de alegaciones de fecha (...) marzo 2012, que tuvieron entrada en el registro de la Junta Arbitral el día (...) marzo 2012, con la sola excepción de los numerados como anexo I y anexo II, consistentes en diligencias instruidas el (...) febrero 2012 y (...) febrero 2012 respectivamente.

2º.-Declarar que el domicilio fiscal de los obligados tributarios no se encuentra en Navarra, retrotrayendo los efectos de esta declaración hasta enero de 2004.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Por la Secretaría de la Junta Arbitral se procederá a desglosar y devolver a la Agencia Estatal de Administración Tributaria los documentos anexos a su escrito de alegaciones que han sido inadmitidos. En cuanto al fondo del asunto, al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, 17 de mayo de 2012

RESOLUCIÓN DE 13 DE ENERO DE 2012. CONFLICTO 33/2010**Conflicto:** 33/2010**Promotor:** Director General de la AEAT**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes**Fecha de la resolución:** 13 de enero de 2012**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA****I. ANTECEDENTES**

1º El día (...) / 08 / 2010 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que se solicitaba tener por promovido conflicto frente a la Hacienda Tributaria de Navarra para resolver la discrepancia surgida respecto del domicilio fiscal de los obligados tributarios doña (...) y por don (...), doña (...) y doña (...) (...) (...) (en adelante, doña AAA, don BBB, doña CCC y doña DDD, respectivamente). La Agencia Estatal de Administración Tributaria solicita de la Junta Arbitral la declaración de que el domicilio de estas personas se encontraba en Barcelona durante todos los ejercicios no prescritos.

Con el escrito de planteamiento del conflicto se presentaron cuatro propuestas de cambio de domicilio formuladas por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, fechadas el día (...) mayo 2010 y referidas, respectivamente, a los cuatro contribuyentes indicados. También se adjuntaron los informes elaborados por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los requerimientos de información y diligencias practicadas en que se apoyan dichos informes. Se indica en el escrito de planteamiento que han transcurrido los dos meses a que se refiere el artículo 43.5 del Convenio Económico, sin que la Hacienda Tributaria de Navarra haya contestado el requerimiento.

2º Las razones en que se funda la pretensión del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se resumen así:

1.- El domicilio declarado ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por don BBB es el de la calle FFF, de Pamplona. El declarado por las otras tres personas objeto de conflicto es el de la calle GGG, también de Pamplona. El domicilio actualmente declarado por los cuatro ante la Hacienda Tributaria de Navarra es el de la calle FFF, habiendo sido anteriormente, en los cuatro casos, la calle GGG. La Agencia Estatal de Administración Tributaria propone el cambio de domicilio de todos ellos a distintos domicilios situados, en todos los casos, en Cataluña.

2.- Del informe emitido por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra resulta lo siguiente:

a) En la diligencia extendida el (...) febrero 2007 en la calle GGG, de Pamplona, se constata que no hay contestación a la llamada, mediante portero automático, a la vivienda GGG. Tampoco hay respuesta en otras cinco viviendas. En otra diligencia de (...) marzo 2007 se

hace constar, de nuevo, que no hay respuesta en la vivienda GGG, y un vecino de la misma planta informa que es un apartamento normalmente alquilado y desconoce quién vive en él; una vecina del tercero también desconoce quién habita la vivienda citada e informa de la identidad del administrador de la finca quien, por teléfono, manifiestan que en sus archivos figura como propietario de la vivienda "(...)" y desconocen si está alquilada. Personado, de nuevo, un agente tributario, el (...) mayo 2009, en el mismo lugar sigue sin obtenerse respuesta a la llamada por el portero automático y un vecino dice no conocer al obligado tributario; en las viviendas B y C del cuarto piso afirman que esas viviendas están alquiladas, son apartamentos de una habitación y que "en ese piso ven de vez en cuando a un señor"; en el buzón de correos no figura ningún nombre; a las 21:40 se vuelve a llamar al piso y sigue sin contestar nadie.

b) La Mancomunidad de Aguas de la Comarca de Pamplona informa que el titular del contrato de suministro es, desde (...) marzo 1993, don EEE, padre de don BBB, doña CCC y doña EEE.

Los consumos facturados entre los años 2002 a 2006, ambos inclusive, son de 63, 56, 85, 71, y 43 m³ de agua respectivamente, siendo el consumo medio de los hogares de Navarra de 148, 152, 144 y 134 litros por habitante y día en los años 2002 a 2005.

c) El titular del contrato de suministro eléctrico con (...) es, también desde el (...) marzo 1993, don EEE, y los consumos, medidos en kw/hora en los años 2002 a 2006 son también muy inferiores a la media, según datos de la Subdirección General de Planificación Energética:

EJERCICIO	CONSUMO	MEDIA ANUAL
2002	2.259	18.800
2003	1.551	18.800
2004	1.864	18.800
2005	1.866	18.800
2006	1.805	25.209

d) La empresa (...) ha informado que en la vivienda no hay contrato de suministro de gas.

e) En el domicilio de la calle FFF, puertas 3 y 4 de Pamplona, se comprueba, según diligencia de (...) febrero 2007, que "en esta dirección existe el despacho del abogado (...)" y allí se recoge correspondencia a nombre de los obligados tributarios y se realiza en su nombre alguna gestión, de cuyos resultados se informa por teléfono o mediante correo electrónico; la compareciente manifiesta que los obligados tributarios tienen su residencia en la calle GGG, "aunque le consta que viajan con regularidad y la madre reside a temporadas en esa dirección".

f) El día (...) marzo 2007, don BBB se personó en las oficinas de la inspección en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Pamplona y declaró que su domicilio es el de calle GGG, que viaja con frecuencia pero la mayor parte del año está en su domicilio, que desarrolla su actividad inmobiliaria en Pamplona desde hace 15 años, que en el año 2003 inició una actividad de elaboración y crianza de vinos en una finca de su propiedad en (...) Barcelona, y que posee una casa de verano en (...) donde pasar las épocas estivales principalmente y también posee una casa en Francia en (...).

g) En la guía telefónica de la provincia de Navarra ninguno de los interesados aparece con teléfono a su nombre.

2.- Del informe emitido por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Cataluña -dice el escrito de planteamiento del conflicto-, en el curso de las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal de don BBB, destaca:

a) El domicilio situado en la calle (...) "consiste en una planta de una finca regia de tres alturas, con una vivienda por planta (...) Los tres buzones tienen entrada de correo desde el exterior de la finca y en ellos no consta ningún nombre.

A las 12:50 horas, tras una llamada al timbre del teléfono contesta una señora. Al preguntar por BBB, la interlocutora pregunta ¿de parte de quién? Tras comunicar el agente que suscribe que

trae una notificación para el Sr. BBB, la señora manifiesta que no puede abrir la puerta desde arriba y cuelga sin más. Entre las 12:50 horas y las 13:10 horas se pica numerosas veces al timbre del interfono sin recibir respuesta. Asimismo llamando al interfono de los bajos, contesta una señora que, preguntada por BBB afirma que es el 2º y se niega a abrir la puerta de la finca" (diligencia de (...) febrero 2010).

b) En diligencias de (...) y (...) octubre 2009, sobre el domicilio de calle (...) y de (...), consta que se trata de una vivienda unifamiliar sin buzón exterior ni timbre. "Se llama a gritos, pero nadie responde. El vecino manifiesta que las personas que viven allí se llaman (...) de apellido y manifiesta desconocer al Sr. BBB".

c) Otra diligencia se instruye en (...), donde se encuentra la finca "(...)" que se compone de grandes extensiones de viñedos, castillo y bodegas. En las oficinas de las bodegas una empleada manifiesta que la finca es propiedad del obligado tributario, pero que no vive aquí, sólo viene de vez en cuando, pero no diariamente.

Para localizarlo es mejor que nos personemos en calle (...) de Barcelona, donde existe una oficina y, aunque no es su domicilio fiscal, él vive muy cerca, por lo que si no está en el despacho allí nos indicarán la dirección donde vive".

d) El (...) febrero 2010 se extiende otra diligencia en la calle (...) de Barcelona, en la que consta que "la finca es una casa antigua muy bien conservada, de grandes dimensiones con un jardín en la parte de atrás, junto al edificio del Ayuntamiento de (...). No existe el 2º piso. En el nº 2 hay una puerta con dos timbres en el interfono, principal 1º y principal 2º, no contesta nadie en ninguno de los dos en el momento de la visita. No se observan buzones desde el exterior. Todas las ventanas del edificio tienen las persianas cerradas".

3.- Del informe emitido por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Cataluña resulta lo siguiente sobre la comprobación, en varias diligencias levantadas en octubre de 2009, del domicilio fiscal de doña DDD:

a) En calle (...) de Barcelona, "la portera manifiesta que aún no vive aquí. Tiene previsto hacer obras en el piso que tiene en el 3º 1º pero no está, sólo está la empleada de hogar que habla muy poco español y tampoco sabe su dirección".

b) En calle (...) de (...) Barcelona se constata que existe un bloque de pisos con 17 viviendas, en los buzones del vestíbulo no se observa en nombre de la obligada tributaria y en el vestíbulo se localiza a dos vecinos que manifiestan desconocerla, así como al resto de los vecinos, porque toda la finca es de alquiler y hay numerosos cambios.

c) En calle (...) de Barcelona no contesta nadie a las reiteradas llamadas. "El mismo chico que me atiende en el principal 2º manifiesta que no hay nadie en casa. Que la señora DDD vive en Pamplona, calle GGG, de vez en cuando viene a Barcelona porque conserva el piso al que una vez a la semana viene una señora a limpiar. Él no está autorizado a recoger nada".

En esta misma dirección, en un intento de notificación a la madre de la obligada tributaria, el agente tributario hace constar: "me atiende en el principal 1º la que parece ser una empleada de hogar y, tras decirme que la obligada tributaria es el timbre de la izquierda y que no está, se dirige hacia el interior de la casa diciendo «Sra. DDD preguntan por su madre». A continuación se pone una señora que manifiesta que la obligada tributaria no está y a mi pregunta que como hija seguro que sabe cómo localizarla me contesta que está en Pamplona".

d) La sociedad Aguas de Barcelona, preguntada sobre la titularidad del contrato de suministro de agua de la vivienda de calle (...), de Barcelona, informa que el suministro figura contratado en calle (...) a nombre de la sociedad HHH desde el (...) julio 2008. En las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria don BBB y doña AAA figuran como autorizados en las cuentas bancarias de HHH.

e) La empresa (...) ha informado que el titular del contrato de suministro de energía en dicha vivienda es don (...), y los consumos facturados en los años 2006 a 2009, en kilovatios, son 1.342, 1.352, 3.793 y 2.388.

4.- Sobre el domicilio de doña CCC, la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña informa que:

a) En la visita efectuada a la calle (...) de Barcelona, para comprobar el domicilio de doña CCC, a que antes se ha hecho referencia, la portera manifestó que "la hermana vive en el 2º1º pero no está, sólo está la empleada del hogar que habla muy poco español y tampoco sabe su dirección".

b) El (...) octubre 2009 y el (...) abril 2010 se entregaron sendos requerimientos de información dirigidos a la obligada tributaria, que fueron recibidos por doña (...) en calidad de empleada de hogar. Los requerimientos no han sido atendidos.

c) El suministro de agua de la vivienda de calle (...), de Barcelona fue contratado el (...) marzo 1999 por doña CCC, y el (...) enero 2000 se cambió la titularidad a nombre de don (...). Los consumos de los años 2006 a 2009 son de 178, 234, 263, y 206 metros cúbicos respectivamente. Don (...) presenta declaraciones de IRPF por los ejercicios 2005 a 2008, declarando como domicilio habitual el de calle (...), de Barcelona; en el ejercicio 2008 declara tener cuatro hijos nacidos en los años 2001, 2003, 2005 y 2008, cuyos apellidos son (...). Doña CCC ha presentado en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra la solicitud del pago único por nacimiento o adopción de hijos correspondiente a su hija (...), nacida el 2 diciembre 2008, fecha y nombre que coincide con el hijo declarado por el Sr. (...).

d) El contrato de suministro de gas de la vivienda citada está a nombre del señor (...) y sus consumos en los años 2006 a 2009 fueron de 2.430, 2.237, 1.672 y 2.072 m³

4.- Sobre el domicilio de doña AAA, el informe de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña hace constar lo siguiente:

a) Se visitó el domicilio situado en la calle (...), de Barcelona, con el resultado expuesto en la precedente letra e) del punto 3.

b) El día (...) octubre 2009 se intentó de nuevo la notificación en el mismo lugar y el agente tributario hizo constar que le atendió don (...), quien manifestó que doña AAA vive desde hace 15 años en Pamplona, calle FFF. En el piso visitado está domiciliada la sociedad (...) y (...), de la que la doña AAA es socia minoritaria. El señor (...) no recoge nada, ya que no está autorizado. En calle FFF de Pamplona se encuentra el despacho profesional del abogado don (...).

Doña AAA es administradora de la sociedad (...) y (...), con domicilio social y fiscal en (...) Barcelona, según información de la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5.- La composición y origen de la renta con incidencia en la determinación del domicilio fiscal, declarada por don BBB, es la siguiente:

TIPO DE RENDIMIENTO	DOMICILIO ACTIVIDAD PAGADOR	2005	2006	2007	2008	2009
(...)	BARCELONA	18.713,18	16.898,54	19.274,82	20.579,44	21.100,13
Trabajo Personal (Empleado)		18.713,18	16.898,54	19.274,82	20.679,44	21.100,13
(...)	BARCELONA	0	0	4.000,00	4.000,00	4.000,00
(...)	BARCELONA	0	0	3.000,00	3.000,00	6.000,00
(...)	BARCELONA	0	0	1.000,00	1.000,00	1.000,00
(...)	BARCELONA	0	0	1.000,00	1.000,00	1.000,00
(...)	BARCELONA	0	0	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Trabajo Personal (Consejero)		0	0	10.000,00	10.000,00	13.000,00
Rdto. Neto Trabajo	BARCELONA	17.595,84	15.725,52	28.050,88	29.269,05	32.758,12
(...)						
Ingresos arrendamiento de Inmuebles	BARCELONA	19.120,99	20.119,83	20.762,81	22.732,70	29.012,39
Rdto. Neto Cap. Inm.	BARCELONA	18.013,01	19.011,85	19.654,83	19.243,04	23.018,29
Epígrafe 425.1 Elaboración y crianza de vinos				0	0	0
Ingresos Actividades Empresariales	BARCELONA	30.652,33	27.364,54	0	0	0
Rdto. Neto Act. Empres.	BARCELONA	11.555,20	25.998,31	0	0	0
BASE IMPONIBLE GENERAL		49.596,58	67.635,00	47.705,71	48.512,09	0
Subvención vivienda		0	0	0	8.727,17	19.179,96
Incremento Procedentes de Inmuebles		0	0	0	8.727,17	19.179,96
BASE IMPONIBLE ESPECIAL		12.102,12	20.444,18	60.002,77	8.765,59	0
TOTAL BASES IMPONIBLES con incidencia en la determinación del DF		47.184,05	60.733,88	47.705,71	57.239,26	74.956,37

Los rendimientos de trabajo, como empleado por cuenta ajena, proceden de la sociedad (...), con domicilio fiscal en Pamplona y actividad de arrendamiento de inmuebles en la provincia de Barcelona, por lo que se supone que el obligado tributario debe de prestar sus servicios en Barcelona.

Las retribuciones como administrador proceden de cinco sociedades, cuatro de las cuales tienen su domicilio en el ya citado despacho de calle FFF, Pamplona, también domicilio fiscal declarado de don (BBB. Todas ellas desarrollan su actividad en la provincia de Barcelona. Don BBB consta como autorizado en las cuentas bancarias de estas sociedades.

El inmueble generador de los rendimientos de capital inmobiliario está situado en Barcelona.

No se puede identificar el origen de los rendimientos de actividades económicas de los años 2005 y 2006. El epígrafe de IAE es el 424.1, "elaboración y crianza de vinos". El interesado declaró, en diligencia de (...) marzo 2007, que en el año 2003 había iniciado una actividad de elaboración y crianza de vinos en una finca de su propiedad en (...).

Don BBB es, además, administrador de "(...) SIMCAV" (de la que es partícipe) y de "(...) SIMCAV", ambas con domicilio en Barcelona, así como de "(...)", con domicilio en Girona.

6.- Las rentas declaradas por doña DDD, relevantes a efectos de la determinación del domicilio fiscal, son las siguientes:

TIPO RENDIMIENTO	DOMICILIO ACTIVIDAD PAGADOR	2005	2006	2007	2008	2009
(...).	BARCELONA	17.595,84	16.299,90	19.274,82	29.638,18	21.100,13
Instituto Nacional de Seguridad Social		0	0	0	0	6.518,40
Trabajo Personal (Empleado)		17.595,84	16.299,90	19.274,82	20.638,18	21.100,13
(...).	BARCELONA	0	0	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Trabajo Personal (Consejero)		0	0	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Rdto. Neto Trabajo	BARCELONA	16.478,50	15.164,90	19.050,88	20.327,79	20.758,25
Ingresos arrendamiento de inmuebles	BARCELONA	45.347,99	50.718,39	53.423,46	67.165,61	65.623,93
Rdto. Neto Cap. Inm.	BARCELONA	38.391,51	43.761,91	46.466,98	18.311,54	22.103,71
Epígrafe 833.2 Promoción de edificaciones						
Ingresos Actividades Empresariales		0	94.582,55	0	0	0
Rdto. Neto Act. Empres.		0	3.984,05	0	0	0
BASE IMPONIBLE GENERAL		54.951,70	62.929,95	65.517,86	38.639,33	
Incrementos Procedentes de Inmuebles		0	0	0	0	0
BASE IMPONIBLE ESPECIAL		0	0	10.356,54	39,07	6,08
TOTAL BASES IMPONIBLES con incidencia en la determinación del DF		54.870,01	62.910,88	65.517,86	38.639,33	42.861,96

Los rendimientos de trabajo, como empleado por cuenta ajena, proceden de "(...)", con domicilio fiscal en Pamplona y actividad económica de "servicios de propiedad inmobiliaria e industrial" en (...) (Barcelona). Todos los inmuebles de la sociedad están en Cataluña y ha practicado retenciones por rendimientos de trabajo y actividades profesionales a personas físicas todas ellas con domicilio en la provincia de Barcelona (excepto doña DDD y su hermana que declaran domicilio en Pamplona). La obligada tributaria ha debido de prestar sus servicios en un centro de trabajo de Cataluña.

Las retribuciones como administradora proceden de la sociedad (...), con domicilio fiscal en el despacho de calle FFF, y actividad económica en la provincia de Barcelona.

Los inmuebles susceptibles de generar rendimientos están situados en el municipio de (...). Tiene participación en las sociedades (...). SIMCAV y (...).

7.- Las rentas declaradas por doña CCC, relevantes a efectos de la determinación del domicilio fiscal, son las siguientes:

TIPO RENDIMIENTO	DOMICILIO ACTIVIDAD PAGADOR	2005	2006	2007	2008	2009
(...).	BARCELONA	17.595,84	16.299,00	19.251,07	19.287,80	15.794,27
Instituto Nacional de Seguridad Social		2.126,96	3.287,12	0	1.685,70	
Instituto Navarro de Bienestar Social		0	1.000,00	0	0	0
Trabajo Personal (Empleado)		17.595,64	16.299,90	19.251,07	19.287,80	15.794,27
Rdto. Neto trabajo	BARCELONA	16.346,51	15.5154,88	18.028,64	18.087,42	14.795,55
Ingresos arrendamiento de inmuebles	BARCELONA	45.34799	50.718,30	53.423,46	87.165,61	65.023,93
Rdto. Neto Cap. Inm	BARCELONA	38.391,51	43.761,91	46.466,98	18.311,54	22.103,71
Epígrafe 833.2 Promoción de edificaciones						
Ingresos Actividades Empresariales		0	94.582,55	0	0	0
Rdto. Neto Act. Empres.		0	3.984,05	0	0	0
BASE IMPONIBLE GENERAL		54.762,12	62.927,48	64.495,82	36.378,96	38.899,26
Incrementos Procedentes de Inmuebles		0	0	0	0	0
BASE IMPONIBLE ESPECIAL		0	0	7,93	56,46	1,15
TOTAL BASES IMPONIBLES con incidencia en la determinación del DF		54.738,02	62.910,84	64.495,62	36.378,96	36.899,26

Respecto del origen de las rentas, se realizan los mismos comentarios del anterior apartado 7.

También tiene participación en las sociedades "(...) SIMCAV" y (...), y, en los años 2006 y 2007, está autorizada en las cuentas bancarias de esta última sociedad.

8.- Las rentas declaradas por doña AAA, relevantes a efectos de la determinación del domicilio fiscal, son las siguientes:

TIPO RENDIMIENTO	DOMICILIO ACTIVIDAD PAGADOR	2005	2006	2007	2008	2009
(...).	BARCELONA	8.107,96	8.107,96	8.107,96	8.107,96	8.107,96
Trabajo Personal (Empleado)		8.107,96	8.107,96	8.107,96	8.107,96	8.107,96
Rdto. Neto Trabajo	BARCELONA	5.311,84	5.311,84	8.112,76	6.024,94	8.107,98
(...).	BARCELONA	9.968,64	9.431,93	10.574,40	11.969,68	12.190,92
(...).	BARCELONA	0	6.500,00	8.400,00	8.724,72	9.063,36
Ingresos arrendamiento de Inmuebles	BARCELONA	67.109,21	61.433,37	25.740,06	28.798,60	50.082,07
Rdto. Neto Cap. Epígrafe 833.2 Promoción de edificaciones	BARCELONA	61.220,43	51.433,37	23.441,80	22.165,67	47.062,40
Ingresos Actividades Empresariales		837,26	21.018,35	2.500,00	0	5.320,00
Rdto. Neto Act. Empres.		837,28	5.458,34	1.543,77	0	2.245,35
BASE IMPONIBLE GENERAL		74.870,92	63.892,33	30.098,33	27.190,61	
Incrementos Procedentes de Inmuebles		0	94.019,29	0	0	0
BASE IMPONIBLE ESPECIAL		8.952,25	94.019,59	3.300,32	2.753,45	29,33
TOTAL BASES IMPONIBLES con incidencia en la determinación del DF		87.369,53	158.222,84	30.096,33	27.190,61	67.415,71

Los rendimientos de trabajo como empleada por cuenta ajena proceden de la sociedad "HHH", con actividad en la provincia de Barcelona y domicilio social en el despacho de calle FFF. El trabajo ha debido de prestarse en Cataluña.

Los inmuebles generadores de renta están situados en la provincia de Barcelona. Las ganancias patrimoniales del año 2006 proceden de un inmueble situado en (...) (Barcelona).

Es partícipe de las sociedades "(...) SIMCAV" y (...), domiciliadas en Barcelona, y, en los años 2006 y 2007, ha sido administradora de ambas.

3º El día (...) agosto 2010, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto y emplazó por un mes a la Hacienda Tributaria de Navarra para formular alegaciones.

4º El día (...) septiembre 2010 tuvo entrada en la Junta Arbitral el escrito de alegaciones del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra. Tras manifestar que no pudo pronunciarse sobre la propuesta inicial porque no expresaba la fecha a la que debía retrotraerse la declaración del cambio de domicilio, y que en el escrito de planteamiento del conflicto no se expresa a qué impuestos de los ejercicios no prescritos afectaría la declaración de la Junta Arbitral solicita que se dicte resolución estimando que la residencia habitual de los

obligados tributarios, objeto de conflicto se encuentra situada en territorio de la Comunidad Foral de Navarra. Sus argumentos son los siguientes:

Las visitas a los domicilios de Pamplona en calle FFF y calle GGG se realizaron en febrero y marzo de 2007 y en mayo de 2009.

En el inmueble de calle FFF está ubicado el despacho del abogado y asesor de la familia y "fácil es deducir que ese domicilio no es el lugar de la vivienda habitual de esos contribuyentes sino el lugar adecuado para ser el centro de tramitación de cualquier cuestión relacionada con los impuestos de aquellos".

En relación con las visitas a calle GGG, no pueden concretar si reside alguna persona o no y no se tiene en cuenta la adquisición de la vivienda de la calle III de Pamplona el 7 mayo 2007 ante el notario de Pamplona don (...). Esa vivienda de 169 m² es el lugar que figura en el padrón de habitantes de Pamplona como domicilio de don BBB, de doña (...) y de doña AAA desde el año 2007. Los dos primeros han practicado deducción por inversión en vivienda habitual en relación con ese inmueble.

Los consumos de agua y luz de la calle GGG se refieren a los años 2002 a 2006 y todas las visitas realizadas en Cataluña lo han sido en el periodo comprendido entre octubre de 2009 y febrero de 2010. No se aprecian indicios de residencia de los interesados en ninguno de los inmuebles visitados por los funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Barcelona y son de poco valor las razones para vincular a don BBB con la calle (...), a doña (DDD y a doña AAA con la calle (...), a doña CCC con la calle (...).

Tampoco la residencia habitual en Navarra puede quedar desvirtuada por el origen de sus rentas teniendo en cuenta que se trata de personas con negocios y participaciones en distintas sociedades. El hecho de que figuren como administradores, como partícipes o como titulares de sociedades o de inmuebles simplemente pone de manifiesto que esas personas tienen esos intereses económicos, pero no es óbice para que residan habitualmente en Navarra.

La Hacienda Tributaria de Navarra aporta una diligencia extendida en el inmueble de la calle III en la que, además de destacar la presencia de los tres habitantes de la casa, manifiestan que esa vivienda constituye su residencia habitual desde el año 2007, que realizan frecuentes viajes por motivos diversos, que son de condición civil foral navarra, que están empadronados en Pamplona desde hace muchos años, que desde hace varios años algunos de ellos pertenece al Club (...), que las tarjetas sanitarias están expedidas por el Servicio Navarro de Salud, que sus vehículos se matriculan en Navarra y que se pagan todos los impuestos municipales en Pamplona".

Acompaña también un escrito presentado por los cinco firmantes reseñados, en que se afirma que don BBB y doña AAA residieron en calle GGG desde el año 2005 al 2007. Desde 2007 la calle (GGG es la residencia habitual de doña DDD y de doña CCC.

Los afectados por el expediente han presentado sus declaraciones de IRPF desde hace muchos años en Navarra, lo cual supone aceptación y declaración por su parte de su residencia habitual. Lo mismo se desprende de las declaraciones de IVA don BBB (desde 2002) y de doña AAA (desde 1999). La herencia de don EEE, marido de doña AAA fallecido en 2003, fue exaccionada por la Hacienda Tributaria de Navarra.

Para determinar la residencia habitual, tanto aspectos civiles como tributarios, ha de tenerse en cuenta la presencia física y el "animus manendi" o intención de permanecer de manera prolongada en un determinado lugar, y es una cualidad de la persona que no se pierde por el simple hecho de que en un momento determinado falte la presencia física en el territorio. En este caso la reiterada presentación de declaraciones tributarias, la condición civil foral navarra y el empadronamiento en Pamplona desde hace muchos años dejan clara su intención de residir en Navarra y que sus ausencias se deben a su actividad profesional o a su vida personal o social.

Los afectados tienen su vivienda habitual en Navarra y es aplicable la presunción *iuris tantum* establecida en la regla primera del artículo 8.2 del Convenio Económico.

5° Mediante resolución de (...) octubre 2010, el Presidente de la Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción durante un periodo máximo de dos meses, emplazando a las partes para aportar los medios de prueba que considerasen oportunos.

6° El día (...) noviembre 2010 comparecieron ante la Junta Arbitral las cuatro personas afectadas por el expediente y doña (...) mediante escrito en el que otorgaban poder a favor de don (...) y designaban como domicilio para recibir notificaciones el despacho de éste en calle FFF de Pamplona.

7° El día (...) diciembre 2010 se recibió en la Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con el que se aporta, entre otra, la siguiente documentación:

1.- Documento acreditativo de la fecha de notificación de planteamiento de conflicto de competencias a la Hacienda Tributaria de Navarra, fechado el (...) agosto 2010, momento a partir del cual -se dice en el escrito- ambas administraciones debieron haberse abstenido de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto (artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral), "dato éste relevante para inadmitir los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra en su escrito de contestación consistente en la extensión de varias diligencias fechadas con posterioridad al planteamiento del conflicto... así como cualquier conclusión o afirmación que trayendo causa de la información en esos documentos recogida haya efectuado la Hacienda Tributaria de Navarra... "

2.- Declaraciones por IRPF de los períodos 2005 a 2008 tal y como la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede visualizarlas desde su acceso a las bases de datos de la Hacienda Tributaria de Navarra, de las que se deriva -a juicio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria- que, si bien don BBB se dedujo por inversión en vivienda habitual en los años 2007 y 2008, Y no se puede comprobar con qué vivienda se corresponde esta deducción ni se puede presumir que esté correctamente aplicada.

3.- Diligencia extendida el día (...) mayo 2007 y mencionada en el informe aportado con el escrito de planteamiento del conflicto, "en la que se hace constar que un vecino de la calle III de Navarra indica al agente tributario que don BBB (*sic*) vive en Cataluña".

8° Concluido el mandato de los miembros de la Junta Arbitral en diciembre de 2010, Y proveídos de nuevo los cargos en 2011, el Presidente de la Junta Arbitral designó como ponente en este asunto a don (...).

II. NORMAS APLICABLES

9° Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

10° Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

III.2. Sobre el planteamiento del conflicto

11° Antes de entrar en cuestiones de fondo, es necesario que esta Junta Arbitral se pronuncie sobre algunas alegaciones de carácter formal o procedimental efectuadas por las partes.

En primer lugar, la determinación del objeto del conflicto en las propuestas formuladas por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, con fecha (...) mayo 2010, previas al planteamiento del conflicto. Son, como ya hemos indicado, cuatro propuestas referidas, respectivamente, a cada uno de los cuatro contribuyentes cuyos expedientes se han acumulado en este conflicto.

Alega la Hacienda Tributaria de Navarra que en las propuestas "no se indica la fecha a la que hayan de retrotraerse los efectos, con lo cual difícilmente la Comunidad Foral puede pronunciarse sobre ella, tal como previene el citado artículo 43.5".

El artículo 43.5 del Convenio Económico dispone que "la Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos". Como es lógico, la propuesta de cambio de domicilio no puede ser temporalmente indeterminada, dado que los obligados tributarios pueden fijar libremente su residencia y modificarla a lo largo del tiempo. Sin embargo, no obliga el Convenio Económico a designar uno a uno los años a que se refiere la propuesta.

En las propuestas formuladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria no se efectúa una mención individualizada de años ni se determinan con referencia numérica a un día concreto, las fechas de inicio y final del periodo a que se debe entender que afecta el cambio, pero eso no significa que estén indefinidas por el tiempo porque en todas ellas se afirma, en presente de indicativo, que los afectados tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Cataluña y, por otro lado, se pide a la Comunidad Foral de Navarra que se pronuncie -tal como dice el artículo 43.5 del Convenio Económico- sobre la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos del cambio.

III.3. Admisibilidad de los documentos presentados por la Comunidad Foral de Navarra con su escrito de alegaciones

12° También debe ser previo el pronunciamiento acerca de la cuestión suscitada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con la admisibilidad de los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra junto con su escrito de alegaciones que tuvo entrada en nuestro registro el día (...) septiembre 2010.

Se trata, en concreto, de una diligencia formalizada por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Tributaria de Navarra, el (...) septiembre 2010, en el domicilio de calle III de Pamplona; un escrito presentado por los contribuyentes afectados por el expediente y doña (...) en la Hacienda Tributaria de Navarra, el (...) septiembre 2010, en el que efectúan algunas manifestaciones relacionadas con la diligencia citada; y, en fin, un informe sobre el cambio de domicilio fiscal solicitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

13° Considera la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, a partir de la fecha de notificación del planteamiento del conflicto a la Hacienda Tributaria de Navarra, esta última debió de abstenerse de realizar cualquier tipo de actuación, por lo que son ilegales las pruebas documentales constituidas después de esa fecha y aportadas con su escrito de alegaciones.

Se basa, para afirmarlo así, en el artículo 16.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, que dispone que "la Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración

afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de este".

Afirma asimismo, que de ser admitida dicha información por la Junta Arbitral se estaría haciendo de peor condición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por haber cesado en sus actuaciones de investigación relacionadas con el objeto del conflicto desde el mismo momento en el que aquél fue interpuesto y notificado tanto a la Hacienda Tributaria de Navarra como a los obligados tributarios.

14º Esta Junta Arbitral no puede compartir la posición ni los argumentos esgrimidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su interpretación estricta y rígida del artículo 16.1 del Reglamento de la Junta Arbitral. Este precepto, en efecto, ordena a las administraciones en conflicto abstenerse de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto y ha de entenderse en el sentido de que prohíbe continuar las actuaciones administrativas de aplicación de tributos, es decir de gestión, inspección o recaudación tributaria cuya práctica haya dado lugar al planteamiento del conflicto.

Para interpretar correctamente el precepto reglamentario no hay que olvidar que trae causa del artículo 51.4 del Convenio Económico, y es en el contexto de este artículo en el que debe encajarse la previsión del artículo 16.1 del Reglamento: "Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo cual determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior relativa dicho conflicto".

Existe una clara conexión, en este precepto legal, entre la interrupción de la prescripción y la abstención de actuaciones ulteriores, y ello permite establecer una diferenciación entre, por un lado, *conflictos relativos al ejercicio de concretas competencias* sobre determinado tributo, los cuales tienen su origen o dimanan de expedientes de aplicación de tributos (de gestión, inspección o recaudación) que alguna Administración tributaria distinta de la que está actuando considera invasivos de sus propias competencias, o de expedientes en los que dos administraciones rechazan la competencia de aplicación de un tributo por considerar que corresponde a la otra; y, por otro lado, *conflictos abstractos* sobre el domicilio fiscal, no vinculados a una actuación específica de gestión y aplicación de un determinado tributo.

En los que llamamos conflictos concretos, al igual que ocurre en otros sectores del ordenamiento jurídico que contienen disposiciones tendentes a establecer los cauces de resolución de conflictos de competencia, las normas que rigen el procedimiento a seguir ante esta Junta Arbitral exigen que la Administración que se considere competente requiera de inhibición a la que estime incompetente y que, en caso de existir discrepancia entre ambas, se suscite formalmente el conflicto ante la Junta Arbitral.

La consecuencia lógica del requerimiento de inhibición es que ambas Administraciones han de abstenerse de realizar nuevas actuaciones en el expediente de aplicación de tributos que ha originado el conflicto y, por consiguiente, este hecho debe ponerse en conocimiento de los interesados y se produce la interrupción de la prescripción. Al mismo tiempo, el artículo 51 del Convenio Económico establece que "hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral."

Estas normas pretenden impedir que la paralización de actuaciones pueda tener como consecuencia la prescripción de las concretas obligaciones tributarias afectadas así como evitar que los contribuyentes no puedan cumplir con sus deberes fiscales ante alguna de las Administraciones o éstas, exigirles su cumplimiento. Todas ellas tiene sentido en lo que hemos llamado conflictos concretos de competencia.

Ahora bien, cuando se trata de conflictos abstractos relativos al solo cambio de domicilio de un contribuyente la cuestión es, en principio, ajena a un procedimiento de aplicación de un tributo determinado. Para estos conflictos las normas aplicables han fijado un cauce específico en el

artículo 43.5 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que ordena:

"5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos....

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico."

Y, en consonancia con este mandato, el propio artículo 14 del Reglamento de esta Junta, en su primer apartado y a continuación de los anteriores, dice:

"En los casos a que se refiere el apartado 5 del artículo 43 del Convenio Económico, transcurrido el plazo de dos meses a que dicho apartado se refiere sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto."

Esta especialidad procedimental, consistente en suprimir el requerimiento de inhibición, tiene un lógico fundamento en la naturaleza de estos conflictos –los referentes al cambio de domicilio- en los que no existen obligaciones tributarias respecto de cuya competencia se haya suscitado un conflicto que puedan verse afectadas por el planteamiento del mismo ante la Junta Arbitral. Es decir, en tales casos no hay concretas obligaciones tributarias que puedan prescribir por inactividad de la Administración o que hayan de cumplirse ante alguna de las Administraciones en conflicto que, a su vez, debiera abstenerse de cualquier actuación al respecto (v.g. efectuar comprobaciones sobre estas obligaciones, dictar liquidaciones, efectuar cobros, etc.).

Una interpretación meramente literal del precepto invocado (artículo 16 del Reglamento), desconectada del artículo 51 del Convenio Económico, podría conducir a la conclusión defendida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria porque, en un caso como el actual, el "asunto objeto de conflicto" (esta es la terminología reglamentaria) no es otro que la averiguación del domicilio, ya que no está en juego la aplicación de un tributo concreto sino todos aquellos en los que la distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se basa en el domicilio fiscal del obligado tributario. En otras palabras, el "asunto objeto de conflicto" es el domicilio mismo y no un expediente de aplicación de un tributo determinado.

En los conflictos concretos de competencia se puede distinguir entre el objeto, en sentido técnico, del conflicto, que no es otro que la determinación de la Administración competente para gestionar el tributo; y lo que el Reglamento denomina "asunto objeto de conflicto", que no puede ser otro que el procedimiento de aplicación del tributo que, supuestamente, ha invadido competencias ajenas. Si no lo entendiésemos así llegaríamos a la absurda conclusión de que la Administración contra la que se dirige el conflicto se encontraría indefensa frente a las pruebas preconstituidas por la Administración que lo propone, al no poder realizar averiguaciones y aportarlas como prueba frente a los hechos alegados de contrario.

Esta distinción, que no procede en los conflictos sobre el domicilio fiscal, es la que justifica el precepto que ordena paralizar las actuaciones. En conclusión, hemos de entender que la norma no es aplicable en nuestro caso y los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra deben ser admitidos y tomados en consideración para resolver el conflicto, como podrían haberlo sido cualesquiera otros aportados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

III.4. Sobre el domicilio de las personas a las que se refiere el conflicto

15° Resueltas las cuestiones previas de carácter formal, procede entrar a analizar el fondo del asunto.

Las administraciones en conflicto han sometido a esta junta Arbitral su discrepancia acerca del domicilio de cuatro contribuyentes, doña AAA y sus tres hijos, don BBB, doña CCC y doña DDD. El conflicto dimana de cuatro expedientes administrativos de comprobación de los domicilios respectivos de cada uno de ellos.

16° En relación con el supuesto domicilio de los cuatro contribuyentes en Pamplona, la Agencia Estatal de Administración Tributaria comienza constatando que en sus archivos figura el de calle FFF, de Pamplona, para don AAA; y el de calle GGG, de Pamplona, para los otros tres. En cambio, ante la Hacienda Tributaria de Navarra, el domicilio actualmente declarado por todos ellos es el de calle FFF, de Pamplona, habiéndolo sido antes el de la calle GGG.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha realizado averiguaciones sobre estos dos domicilios, resultando que, según diligencia de constancia de hechos formalizada el día (...) febrero 2007, el de la calle FFF, de Pamplona, es el despacho profesional del abogado don (...), donde una empleada del despacho identificada por su nombre y documento nacional de identidad, manifestó que en el despacho recogen correspondencia y realizan gestiones a nombre de los afectados, con los que se comunican por teléfono o por correo electrónico y "tienen su residencia en la calle GGG, aunque le consta que viajan con regularidad y la madre reside a temporadas en esa dirección". Queda, por tanto, acreditado -y esto sirve para los cuatro contribuyentes afectados por el conflicto- que el inmueble de la calle FFF de Pamplona, no es el domicilio fiscal de ninguno de ellos, sino simplemente lugar de recepción de notificaciones y correspondencia.

En el domicilio de la calle GGG, se han practicado tres diligencias, las dos primeras en febrero y marzo de 2007 y la última en mayo de 2009.

El día (...) febrero 2007, a las 18:35 horas, se hace constar que nadie responde a la llamada al portero automático del piso 4° A, que el buzón no tiene nombre y en él hay una carta dirigida a don BBB. En el piso 4° A no contesta nadie y tampoco hay respuesta en las viviendas letras B a F.

Unos días más tarde, el (...) marzo 2007, se practica nueva diligencia en el mismo lugar y un vecino de la planta 4ª informa que los pisos de las letras A a D son apartamentos normalmente alquilados y desconoce quién vive en ellos. Tampoco lo sabe una vecina del 3º. Contactada por teléfono la administración del inmueble, informa que "figura como propietario (...)" y desconoce si el piso está alquilado.

De otros documentos obrantes en el expediente se deduce que el señor EEE falleció en 2003 y era esposo y padre, respectivamente, de doña AAA y sus tres hijos.

El día (...) mayo 2009 se realizan otras dos visitas, a las 21:10 y a las 21:40 horas respectivamente. En ambos casos nadie contesta al portero automático. En la primera visita un vecino abre la puerta y dice no conocer a los interesados, y, en las letras B y C del 4º piso, "nos dicen que esos pisos son alquilados, son apartamentos de una habitación, y que en ese piso de vez en cuando *ven* a un señor".

La Agencia Estatal de Administración Tributaria comprobó, además, en el año 2007 los consumos de agua, electricidad y gas de la vivienda de la calle GGG, de Pamplona, resultando una facturación muy inferior a la media. En concreto, si admitimos que la vivienda estaba ocupada por cuatro personas y partimos de los datos que obran en la diligencia y hemos consignado en el apartado 2º, llegamos a la conclusión de que los consumos de agua entre los años 2002 y 2007 representan aproximadamente la décima parte del consumo medio; los de energía eléctrica también se mueven en torno a la décima parte de la media; y, en fin, la vivienda no cuenta con contrato de suministro de gas.

En el escrito del planteamiento del conflicto se hacen constar las bases impositivas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (excluida la parte no relevante a efectos de la determinación del domicilio fiscal, en particular, los rendimientos de capital mobiliario) de los interesados en los períodos impositivos de 2005 a 2009, sin que estos datos hayan sido impugnados por la Hacienda Tributaria de Navarra. Durante los años 2005 a 2007, fechas a las que se refieren las informaciones que acabamos de reseñar, la renta de cada uno de los cuatro contribuyentes giraba en torno a los 50.000 € (excepto el período 2006 en el caso de doña AAA, que percibió rentas superiores a 150.000 €).

De todo ello, esta Junta Arbitral extrae la conclusión de que no es creíble que estas cuatro personas ocupasen de forma efectiva la vivienda de la calle GGG, de Pamplona. Aun prescindiendo del hecho, no suficientemente acreditado, de que la vivienda es un pequeño apartamento con una sola habitación, el estar vacía la vivienda en las tres ocasiones en que fue visitada, unido a no ser conocidos los interesados por los vecinos de la casa que pudieran ser localizados, y, especialmente, a la insignificancia de los consumos de agua y energía eléctrica para cuatro personas que, en conjunto, recibían rentas de alrededor de 200.000 € anuales, son indicios suficientes para deducir razonablemente, según las reglas del criterio humano, que la calle GGG, de Pamplona, no fue la residencia habitual de estas personas durante los años 2002 a 2007, en los términos establecidos por la regla 1ª del artículo 8.2 del Convenio Económico.

17º Examinemos, a continuación, las pruebas aportadas acerca del domicilio fiscal de doña DDD.

Respecto de doña DDD, se ha aportado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria una diligencia de incidencias en notificación tributaria intentada en la calle (...) de Barcelona, que en dicho documento se dice ser propiedad de la interesada. Esta actuación tuvo lugar el día 13 octubre 2009 a las 13:00 horas. La portera del edificio declaró que doña DDD "aún no vive aquí. Tiene previsto hacer obras en el piso que tiene en el 3º 1ª y venir a vivir, pero aún no ha empezado a arreglarlo. Desconoce sus señas". Manifiesta también que "la hermana vive en el 2º 1ª pero no está, sólo está la empleada de hogar que habla muy poco español y tampoco sabe su dirección".

El día (...) octubre 2009, a las 11:05 horas se intentó notificarle en (...) Barcelona, resultando ser un bloque de pisos con 17 viviendas en alquiler, sin que se obtuviera ningún resultado relevante en la visita.

El día siguiente, a las 13:10 horas se intenta la notificación en calle (...) Barcelona. El agente notificador hace constar que en el principal 1ª no contesta nadie, y en el principal 2ª le atiende un chico que manifiesta "que no hay nadie en casa. Que la señora DDD vive en Pamplona, GGG, de vez en cuando viene a Barcelona porque conserva el piso al que una vez a la semana viene una señora a limpiar". La casa está "externamente muy bien cuidada".

En una diligencia de notificación a la madre de doña DDD, formalizada el día (...) octubre 2009 en el mismo lugar, la agente hace constar que le atiende "en el principal 1º la que parece ser empleada de hogar y, tras decirme que la obligada tributaria (doña AAA) es el timbre de la izquierda y no está, se dirige hacia el interior de la casa: «Sra. DDD preguntan por su madre». A continuación se pone una señora que manifiesta que la obligada tributaria no está y a mi pregunta de que como hija seguro que sabe cómo localizarla me contesta que está en Pamplona".

Se ha acreditado también que del contrato de suministro de agua en la calle Barcelona, es titular la sociedad HHH; y del contrato de electricidad, don (...), con consumos de 1.342, 1.352, 3.793 y 2.388 kw/h en los años 2006, 2007, 2008 y 2009 respectivamente.

De todo ello se derivan muy serias dudas de que el domicilio de doña DDD esté situado en Pamplona, a pesar de que así lo haya declarado la interesada y su hermano don BBB; y existen indicios, aunque no prueba concluyente, de que puede tener su residencia en Barcelona. No es posible, por tanto, determinar el domicilio fiscal de acuerdo con lo previsto en la regla 1ª del artículo 8.2 del Convenio Económico.

Se hace preciso, por tanto, acudir a la regla 2ª del citado artículo, que considera domicilio fiscal el territorio donde se encuentre el 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".

A estos efectos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha acreditado, sin que se haya manifestado nada en contra por parte de la Hacienda Tributaria de Navarra, que la mayor parte de la renta computable se ha generado en territorio de régimen común, concretamente en Cataluña, por lo que hemos de concluir que es en esta Comunidad Autónoma donde doña DDD tiene su domicilio fiscal desde el año 2005 hasta hoy.

18º Por cuanto se refiere a doña CCC, ya hemos visto en el apartado anterior que la portera de la calle (...), de Barcelona, declaró que la hermana de doña DDD (hemos de suponer que es doña CCC) vivía en el piso 2º 1º. En ese mismo lugar se le entregaron sendas notificaciones los días (...) octubre 2009 y (...) mayo 2010, notificaciones ambas que fueron recogida por doña (...), empleada de hogar.

Constan también los consumos de agua y gas en el citado domicilio.

Llegamos, por tanto, a la conclusión de que doña CCC tiene actualmente su domicilio fiscal en Barcelona. En cuanto a los años anteriores, la respuesta debe ser similar a la que hemos acordado sobre su hermana. No consideramos que pueda ser real el domicilio declarado de la calle GGG, de Pamplona, por lo que, aplicando la regla 28 del artículo 8.2 del Convenio Económico, el domicilio fiscal de doña CCC se encuentra, desde el año 2005, en Barcelona.

19º Respecto de don BBB y de su madre, doña AAA, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha aportado pruebas de un tenor similar a las comentadas en los dos apartados anteriores. No existe prueba concluyente de su permanencia en Barcelona ciudad en la que, sin duda alguna, tienen intereses económicos. También ha manifestado, sin que se haya producido contradicción al respecto, que entre 2005 y 2009, la mayor parte de la renta de cada uno de ellos se ha generado en Barcelona. Todo ello milita a favor de la fijación del domicilio fiscal en Barcelona.

Sin embargo, la Hacienda Tributaria de Navarra ha aportado una diligencia instruida el día 3 septiembre 2010 en el domicilio de la calle III, relativa a doña AAA y don BBB, así como a la esposa de este último, doña (...), en la que se hace constar que los tres se encontraban en la vivienda en el momento de la visita. En el buzón figura el nombre de don BBB. Los interesados manifiestan que la calle III, de Pamplona, constituye la residencia habitual de todos ellos desde el año 2007, en que don BBB compró la vivienda, sin que puedan concretar la fecha exacta. Además declaran que son de condición civil foral Navarra y están empadronados en Pamplona desde hace muchos años, no tienen tarjeta de aparcamiento de residentes porque los vehículos que utilizan pertenecen a diversas sociedades pero se matriculan en Navarra y se pagan los impuestos municipales en Pamplona, las tarjetas sanitarias están expedidas por el Servicio Navarro de Salud y don BBB es socio del (...).

En el escrito inicial de alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra se afirma -sin que a ello se haya opuesto la Agencia Estatal de Administración Tributaria- que la vivienda de la calle III, de Pamplona, se adquirió el (...) mayo 2007 en compra-venta elevada a escritura pública ante el notario de Pamplona don (...).

Ninguna prueba se ha aportado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en periodo de instrucción que contradiga o enerve lo afirmado por la Hacienda Tributaria de Navarra respecto de la residencia habitual de don BBB y de doña AAA en la calle III, de Pamplona.

Por todo ello, y al amparo de lo dispuesto en la regla 1ª del artículo 8.2 del Convenio Económico, hemos de declarar que el domicilio de doña AAA y de don BBB se encuentra, desde el año 2007, en Pamplona. Y, al no existir prueba concluyente de su permanencia en Pamplona o en Barcelona en los años anteriores a 2007, su domicilio fiscal en los años 2005 y

2006 debe considerarse situado en Barcelona, en virtud de lo establecido en la regla 2ª del Convenio Económico.

IV. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, declara:

1º.- El domicilio fiscal de doña AAA, a los efectos previstos en el Convenio Económico, se encontraba en Barcelona en los años 2005 y 2006. Desde el año 2007 su domicilio fiscal está en Pamplona.

2º.-El domicilio fiscal de don BBB, a los efectos previstos en el Convenio Económico, se encontraba en Barcelona en los años 2005 y 2006. Desde el año 2007 su domicilio fiscal está en Pamplona.

3º.- El domicilio fiscal de doña DDD y de doña CCC se encuentra, desde el año 2005, en Barcelona.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 13 de enero de 2012

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 13 DE ENERO DE 2012. CONFLICTO 27/2010

Conflicto: 27/2010

Promotor: Director General de la AEAT

Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

Tipo de conflicto: cambio de domicilio

Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes

Fecha de la resolución: 13 de enero de 2012

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

I. ANTECEDENTES

1.- Mediante escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 3 de marzo de 2010, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto de la domiciliación de los contribuyentes D. AAA y D.^a BBB.

En el referido escrito, el Director General de la AEAT alegó que el 10 de abril de 2008 la AEAT, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio Económico, había propuesto a la HTN la modificación del domicilio fiscal de los cónyuges D. AAA y D.^a BBB desde la calle (...) nº (...) de Pamplona a la calle (...) nº (...) de Madrid.

El Director General de la AEAT alegó asimismo en dicho escrito de (...) de marzo de 2010 que la mencionada propuesta de cambio de domicilio fiscal de (...) de abril de 2008 se fundamentó en sendos informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de Navarra y por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid.

El Director General de la AEAT manifestó también en el citado escrito de (...) de marzo de 2010 que el (...) de diciembre de 2009 el Delegado Especial de Navarra de la AEAT había reiterado a la HTN la referida propuesta de cambio de domicilio de (...) de abril de 2008; y que, desde entonces, la HTN no se había pronunciado al respecto, por lo que la AEAT había decidido plantear el correspondiente conflicto para solicitar a esta Junta Arbitral que declarara que desde el (...) de enero de 2005 D. AAA y D.^a BBB tenían su domicilio fiscal en la calle (...) nº (...) de Madrid.

2.- Mediante Resolución de (...) de marzo de 2010, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de (...) de marzo de 2010, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes y propusiera las pruebas necesarias para acreditarlas.

3.- Mediante escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de abril de 2010, el Director-Gerente de la HTN alegó que la AEAT había promovido el conflicto extemporáneamente y que, por tanto, esta Junta Arbitral debería inadmitirlo.

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Subsidiariamente, el Director-Gerente de la HTN alegó que la AEAT no había acreditado que D. AAA y D.^a BBB tenían su residencia habitual en la calle (...) nº (...) de Madrid desde el (...) de enero de 2005 (fecha pretendida por la AEAT) hasta el (...) de mayo de 2009 (fecha en la que los referidos contribuyentes trasladaron su domicilio fiscal desde la calle (...) nº (...) de Pamplona a la citada vivienda de Madrid).

4.- Mediante Resolución de (...) de mayo de 2010, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HTN; declaró abierto el periodo de instrucción por un periodo de dos meses y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

5.- Mediante Resolución de (...) de julio de 2010, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 43.6 del Convenio Económico, emplazó a los contribuyentes afectados por el mencionado cambio de domicilio para que, en el plazo de quince días hábiles, formularan las alegaciones que estimaran procedentes.

6.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de septiembre de 2010, D. AAA y D.^a BBB manifestaron que hasta el (...) de mayo de 2009 tuvieron su domicilio fiscal en Navarra y se adhirieron a las alegaciones formuladas, a ese respecto, por el Director-Gerente de la HTN en el referido escrito de (...) de abril de 2010.

7.- Mediante Resolución de (...) de octubre de 2011, 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 Tributarias en conflicto y a los interesados; y les emplazó a formular, en el plazo de 15 días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes.

Dicho trámite no fue cumplimentado ni por las Administraciones Tributarias en conflicto, ni por los interesados.

II. NORMAS APLICABLES

11.- Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b).- El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c).- Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

12.- En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

13.- En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

14.- Antes de pronunciarse sobre el fondo del asunto, esta Junta Arbitral debe resolver sobre la alegación de extemporaneidad del conflicto formulada por la HTN.

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

15.- Para dilucidar dicha cuestión, hay que partir de la regulación de los cambios de domicilio fiscal que se contiene en el artículo 43 del Convenio Económico.

Se establece, a ese respecto, en el apartado 5 del citado artículo que *"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas"*. Y se añade que *"La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos"*.

Se dispone, a continuación, en el mencionado apartado que *"Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente"*; y que *"Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo"*, en el que se determina que *"Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio Económico"*.

16.- Los referidos apartados del artículo 43 del Convenio Económico han sido complementados por el artículo 14 del Reglamento de esta Junta Arbitral, que en el Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra primer párrafo de su apartado 1 establece que *"Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración Tributaria que se considere competente haya requerido de inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia, expresa o tácitamente"*.

Tras establecer en su primer párrafo esa regla general, el citado apartado 1 del artículo 14 del Reglamento de esta Junta Arbitral puntualiza en su último párrafo que *"En los casos a que se refiere el apartado 5 del artículo 43 del Convenio Económico, transcurrido el plazo de dos meses a que dicho apartado se refiere sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto"*.

17.- Así pues, conforme a lo establecido en los preceptos transcritos, la Administración proponente del cambio de domicilio debe trasladar su propuesta a la otra Administración implicada y ésta debe pronunciarse en el plazo de dos meses sobre dicha propuesta y sobre la fecha a la que hayan de retrotraerse sus efectos.

Si transcurre el citado plazo de dos meses sin que la Administración requerida se haya pronunciado sobre la propuesta, se entenderá que ésta rechaza tácitamente dicha propuesta; y, a partir de ese momento (es decir, a partir de la finalización del mencionado plazo de dos meses), se inicia el plazo de quince días hábiles para la interposición del conflicto ante esta Junta Arbitral.

18.- En el caso que nos ocupa, la AEAT promovió el cambio de domicilio de D. AAA y D.^a BBB mediante un escrito que se notificó a la HTN el (...) de abril de 2008.

El plazo de dos meses anteriormente señalado finalizó, pues, el (...) de junio de 2008, sin que la HTN se pronunciara sobre la propuesta formulada por la AEAT, por lo que dicha propuesta debió entenderse tácitamente rechazada.

A partir del (...) de junio de 2008, la AEAT dispuso de un plazo de quince días hábiles para interponer ante esta Junta Arbitral el correspondiente conflicto, pero dejó transcurrir dicho plazo sin interponerlo. Y, sin embargo, el (...) de diciembre de 2009 reiteró el requerimiento que ya había practicado el (...) de abril de 2008; y el (...) de marzo de 2010 promovió ante esta Junta Arbitral el presente conflicto.

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2013, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Resulta, por tanto, incuestionable que, desde el (...) de abril de 2008, fecha en la que la AEAT trasladó a la HTN su propuesta de cambio de domicilio, hasta el (...) de marzo de 2010, fecha en la que la AEAT interpuso el presente conflicto, ha transcurrido sobradamente el plazo legalmente establecido para la interposición del conflicto, por lo que es necesario examinar la naturaleza de dicho plazo y los efectos de su incumplimiento.

19.- El artículo 63.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece que la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.

Pues bien, como ya hemos declarado en otras Resoluciones, el plazo de quince días hábiles para la interposición del conflicto no es meramente procedimental, sino que se trata de un plazo para ejercer el derecho público subjetivo de iniciar una acción procesal dirigida a obtener una declaración de la que se deducen derechos subjetivos y otros efectos sustantivos para las partes. Se trata, por tanto, de un plazo esencial y preclusivo, como lo son todos los que se establecen, legal o reglamentariamente, para la interposición de recursos o reclamaciones, cuyo incumplimiento provoca la extinción de la acción procesal correspondiente, sin perjuicio de que el derecho subjetivo de que se trate pueda ejercerse, si cabe, por otras vías procesales permitidas por el ordenamiento Jurídico

20.- De lo expuesto se deduce que el presente conflicto ha sido promovido extemporáneamente y que, por ello, debe ser inadmitido.

IV. ACUERDO

En *virtud* de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Inadmitir el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con la domiciliación de los contribuyentes D. AAA y D.^a BBB.

Segundo.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a los interesados.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la *vía* administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 13 de enero de 2012

Esta Sentencia anula la Resolución de 13 de enero de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 27/2010

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Sala tercera. Sección segunda

Sentencia de 17 de enero de 2013

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecisiete de enero de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo núm. 303/2012, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta, contra la resolución de 13 de enero de 2012 dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que inadmitió el conflicto de competencias núm. 27/2010 planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Comunidad Foral de Navarra en relación con la domiciliación de los contribuyentes D. AAA y D^a BBB.

Ha comparecido y se ha personado en el concepto de parte recurrida, la Comunidad Foral de Navarra, representada por Procurador y dirigida por Letrado.

La sentencia tiene su origen, según se desprende de la resolución recurrida de la Junta Arbitral, en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 3 de marzo de 2010 en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto de la domiciliación de los contribuyentes D. AAA y D^a BBB.

En el referido escrito, el Director General de la AEAT alegó que el 10 de abril de 2008 la AEAT, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio Económico, había propuesto a la HTN el cambio de domicilio fiscal de los cónyuges D. AAA y D^a BBB desde la calle (...) nº (...) de Pamplona a la calle (...) nº (...) de Madrid.

El Director General de la AEAT alegó asimismo en dicho escrito de 3 de marzo de 2010 que el 14 de diciembre de 2009 el Delegado Especial de Navarra de la AEAT había reiterado a la HTN la referida propuesta de cambio de domicilio de 10 de abril de 2008; y que, desde entonces, la HTN no se había pronunciado al respecto, por lo que la AEAT había decidido plantear el correspondiente conflicto para solicitar a la Junta Arbitral que declarara que desde el 1 de enero de 2005 D. AAA y D^a BBB tenían su domicilio fiscal en la calle (...) nº (...) de Madrid.

SEGUNDO.- Mediante Resolución de 10 de marzo de 2010, el Presidente de la Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de 3 de marzo de 2010, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes y propusiera las pruebas necesarias para acreditarlas.

Esta Sentencia anula la Resolución de 13 de enero de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 27/2010

Mediante escrito presentado en la Secretaría de la Junta Arbitral el 16 de abril de 2010, el Director-Gerente de la HTN alegó que la AEAT había promovido el conflicto extemporáneamente y que, por tanto, la Junta Arbitral debería inadmitirlo.

Subsidiariamente, el Director-Gerente de la HTN alegó que la AEAT no había acreditado que D. AAA y D^a BBB tuvieran su residencia habitual en la calle (...) nº (...) de Madrid desde el 1 de enero de 2005 (fecha pretendida por la AEAT) hasta el 28 de mayo de 2009 (fecha en la que los referidos contribuyentes trasladaron su domicilio fiscal desde la calle (...) de Pamplona a la citada vivienda de Madrid).

Mediante Resolución de 3 de mayo de 2010, el Presidente de la Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HTN; declaró abierto el período de instrucción por un período de dos meses y designó Ponente.

TERCERO.- Mediante Resolución de 24 de julio de 2010, el Presidente de la Junta Arbitral, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 43.6 del Convenio Económico, emplazó a los contribuyentes afectados por el mencionado cambio de domicilio para que, en el plazo de quince días hábiles, formularan las alegaciones que estimaran procedentes.

Mediante escrito presentado en la Secretaría de la Junta Arbitral el 8 de septiembre de 2010, D. AAA y D^a BBB manifestaron que hasta el 28 de mayo de 2009 tuvieron su domicilio fiscal en Navarra y se adhirieron a las alegaciones formuladas, a ese respecto, por el Director-Gerente de la HTN en el referido escrito de 16 de abril de 2010.

CUARTO.- Mediante Resolución de 11 de octubre de 2011, el Presidente de la 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 Tributarias en conflicto y a los interesados; y les emplazó a formular, en el plazo de 15 días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes.

Dicho trámite no fue cumplimentado ni por las Administraciones Tributarias en conflicto, ni por los interesados.

QUINTO.- En sesión celebrada el 13 de enero de 2012, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra adoptó el acuerdo de

Primero.- Inadmitir el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con la domiciliación de los contribuyentes D. AAA y D^a BBB.

Segundo.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a los interesados.

SEXTO.- Contra la resolución de 13 de enero de 2012 de la Junta Arbitral, adoptada en el conflicto 27/2010, el Abogado del Estado interpuso recurso en vía contencioso-administrativa ante esta Sala mediante escrito registrado el 16 de marzo de 2012.

Reclamado el expediente administrativo de la Junta Arbitral, le fue entregado al Abogado del Estado para formalizar la demanda en la que, en escrito presentado el 4 de junio de 2012, terminó suplicando a la Sala que *"previa la tramitación legal oportuna, dicte sentencia, por la que se estime el presente recurso contencioso administrativo, con anulación del acuerdo recurrido de 13 de enero de 2010 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, resolviendo el conflicto nº 27, y declare que el domicilio fiscal de los contribuyentes D. AAA y D^a BBB es el de calle (...) nº (...) de Madrid, con efectos desde el 1 de enero de 2005 hasta el 28 de mayo de 2009, o subsidiariamente ordene a la Administración demandada que resuelva sobre el fondo del asunto, con expresa imposición de costas a la contraparte, para el caso de que se oponga a esta demanda"*.

Esta Sentencia anula la Resolución de 13 de enero de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 27/2010

Conferido el oportuno traslado a la Comunidad Foral de Navarra, que se había personado en concepto de parte recurrida, en escrito registrado el 2 de julio de 2012 formuló su contestación a la demanda solicitando de esta Sala que *"se sirva dictar sentencia por la que desestime íntegramente el presente recurso, por ser la resolución recurrida conforme al ordenamiento jurídico"*.

SÉPTIMO.- No habiéndose solicitado el recibimiento del proceso a prueba y acordado el trámite de conclusiones, el Abogado del Estado las formuló en escrito de 11 de julio de 2012, en el que suplicó que se dictase sentencia de conformidad con el suplico de la demanda.

La Comunidad Foral de Navarra formuló sus conclusiones en escrito de 3 de septiembre de 2012, en el que suplicó se dictase sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo entablado por adecuarse a derecho la resolución impugnada.

OCTAVO.- Concluido el procedimiento, por providencia de 31 de octubre de 2012 se señaló para votación y fallo el día 16 de enero de 2013, en cuya fecha, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

NOVENO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto del presente recurso contencioso-administrativo es el enjuiciamiento de la legalidad de la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 13 de enero de 2012, por la que se acordó inadmitir el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria de Navarra en relación con la domiciliación de los contribuyentes D. AAA y D^a BBB.

Para dar respuesta a la cuestión de fondo del conflicto de competencias planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Comunidad Foral de Navarra en relación con la domiciliación de los contribuyentes indicados, la Junta Arbitral debió resolver sobre la alegación de extemporaneidad del conflicto formulada por la Hacienda Tributaria de Navarra. Habiendo llegado la Junta Arbitral a la conclusión de que el conflicto había sido promovido extemporáneamente, inadmitió el conflicto planteado.

La AEAT promovió el cambio de domicilio de D. AAA y D^a BBB mediante un escrito que se notificó a la HTN el 10 de abril de 2008.

Conforme a lo establecido en el artículo 43.5 del Convenio Económico y artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral, la Administración proponente del cambio de domicilio debe trasladar su propuesta a la otra Administración implicada y ésta debe pronunciarse en el plazo de dos meses sobre dicha propuesta y sobre la fecha a la que hayan de retrotraerse sus efectos.

Si transcurre el citado plazo de dos meses sin que la Administración requerida se haya pronunciado sobre la propuesta, la Junta Arbitral entiende que ésta rechaza tácitamente dicha propuesta; y, a partir de ese momento (es decir, a partir de la finalización del mencionado plazo de dos meses), se inicia el plazo de quince días hábiles para la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral.

Pues bien, el plazo de dos meses anteriormente señalado finalizó el 10 de junio de 2008, sin que la HTN se pronunciara sobre la propuesta formulada por la AEAT, por lo que la Junta Arbitral consideró que dicha propuesta debió entenderse tácitamente rechazada.

Esta Sentencia anula la Resolución de 13 de enero de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 27/2010

A partir del 10 de junio de 2008, la AEAT dispuso de un plazo de quince días hábiles para interponer ante la Junta Arbitral el correspondiente conflicto, pero dejó transcurrir dicho plazo sin interponerlo. Y, sin embargo, el 14 de diciembre de 2009 reiteró el requerimiento que ya había practicado el 10 de abril de 2008; y el 3 de marzo de 2010 promovió ante esta Junta Arbitral el presente conflicto.

Resulta, por tanto, incuestionable para la Junta Arbitral que, desde el 10 de abril de 2008, fecha en la que la AEAT trasladó a la HTN su propuesta de cambio de domicilio, hasta el 3 de marzo de 2010, fecha en la que la AEAT interpuso el presente conflicto, había transcurrido sobradamente el plazo legalmente establecido para la interposición del conflicto, por lo que es necesario examinar la naturaleza de dicho plazo y los efectos de su incumplimiento. A juicio de la Junta Arbitral, el plazo de quince días hábiles para la interposición del conflicto no es meramente procedimental, sino que se trata de un plazo para ejercer el derecho público subjetivo de iniciar una acción procesal dirigida a obtener una declaración de la que se deducen derechos subjetivos y otros efectos sustantivos para las partes. Se trata, por tanto, de un plazo esencial y preclusivo, como lo son todos los que se establecen, legal o reglamentariamente, para la interposición de recursos o reclamaciones, cuyo incumplimiento provoca la extinción de la acción procesal correspondiente, sin perjuicio de que el derecho subjetivo de que se trate pueda ejercerse, si cabe, por otras vías procesales permitidas por el ordenamiento Jurídico.

SEGUNDO.- En la demanda, el Abogado del Estado recordó que frente al planteamiento del Director de la AEAT del conflicto de cambio de domicilio ante la Junta Arbitral el 3 de marzo de 2010, la HTN contestó el 16 de abril de 2010 alegando la extemporaneidad en el planteamiento del conflicto por parte de la AEAT y que, de acuerdo con el contenido de las reuniones del Grupo de Trabajo sobre Cambio de Domicilio Fiscal constituido entre la AEAT y la HTN, y principalmente lo tratado en la reunión de 29 de junio de 2010, no era procedente que la HTN alegara la extemporaneidad en el conflicto planteado por la AEAT ante la Junta Arbitral, sino haber dejado que la Junta Arbitral se pronunciara sobre el cambio de domicilio pretendido. La actuación de la HTN ha sido contraria al principio de cooperación entre ambas Administraciones y al de confianza mutua (art. 3.1 y 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre).

En razón a la vulneración del precepto citado de la Ley 30/1992 por la actuación de la HTN, la resolución recurrida debía haber admitido el conflicto planteado y entrar a resolver sobre el fondo del asunto. Y a la vista de los informes de la Dependencia Regional de Inspección de Navarra y de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid, haber acordado que el cambio de domicilio fiscal de los contribuyentes citados debe ser el de la calle (...) nº (...) de Madrid, con efectos a partir desde el 1 de enero de 2005 hasta el 28 de mayo de 2009, puesto que a partir de esta fecha ellos han aceptado y admitido "motu proprio" el cambio de domicilio fiscal pretendido.

En su escrito de conclusiones el Abogado del Estado refuerza los argumentos utilizados en la demanda con el alegato de que la resolución de la Junta Arbitral impugnada, al admitir la excepción de extemporaneidad planteada por la HTN en el conflicto suscitado entre ambas administraciones --AEAT y HTN--, está interpretando el plazo de 15 días para acudir a la propia Junta Arbitral, cuando la HTN no ha contestado y por tanto ha incurrido en una denegación por silencio administrativo, como un plazo de caducidad y preclusivo, en contra de la interpretación jurisprudencial para acudir a los tribunales de justicia en virtud del principio "pro actione". Y cabe alegar que con esa interpretación de la Junta Arbitral se está conculcando la doctrina jurisprudencial que, producida al interpretar el carácter y naturaleza del silencio administrativo negativo para acudir a la vía judicial, es perfectamente trasladable al caso de autos en las relaciones entre Administraciones públicas. Por todas puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2006.

TERCERO.- En el escrito de contestación a la demanda la Comunidad Foral de Navarra entiende que

a) La inadmisión del conflicto por extemporáneo acordada por la resolución impugnada se ajusta a la legalidad vigente y aplicable, pues se ha limitado a aplicar el artículo 43.5º del

Esta Sentencia anula la Resolución de 13 de enero de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 27/2010

Convenio Económico (en la versión dada por la Ley 25/2003) y el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio aprobado por Real Decreto 353/2006.

La interpretación literal, lógica, sistemática y finalista de tales preceptos lleva a inferir que el transcurso del plazo de dos meses desde la propuesta de cambio de domicilio sin conformidad supone la desestimación tácita o rechazo de tal propuesta por la otra Administración, quedando expedita la vía del planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio sin necesidad en tal caso de formular requerimiento (art. 14.1, último párrafo, del Reglamento), de modo que el plazo para la formulación del conflicto se computa una vez "transcurrido el plazo de dos meses" sin que existe conformidad entre las partes (art. 14.1, último párrafo, del Reglamento), siendo el plazo para promover el conflicto el de quince días desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior (art. 14.2 del Reglamento).

En consecuencia, dado que en el presente caso la propuesta de cambio de domicilio se planteó por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ante la Hacienda Tributaria de Navarra el 10 de abril de 2008 y el conflicto ante la Junta Arbitral se promovió el 3 de marzo de 2010, es evidente que había vencido con creces el plazo legalmente establecido para la interposición del conflicto, lo que conducía inexorablemente a su inadmisión.

b) No cabe tomar en consideración --como se pretende de adverso-- la posterior reiteración el 14 de diciembre de 2009 por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ante la Hacienda Tributaria de Navarra de su propuesta de cambio del domicilio fiscal por tres consideraciones:

En los supuestos de cambio de domicilio no es posible formular requerimiento por venir excluido expresamente en el transcrito artículo 14.1, párrafo último, del Reglamento.

El requerimiento formulado el 14 de diciembre de 2009 vino a reiterar lo señalado en la propuesta de cambio de domicilio en su día planteada, por lo que es un acto reiterativo de otro anterior.

No cabe admitir que, a través de requerimientos improcedentes y formulados fuera de los plazos procesales, se pueda reabrir los plazos procesales para la promoción del conflicto, pues estamos ante una actuación consentida y firme por no haber sido en su día impugnada en plazo.

Los plazos procesales para la promoción de requerimientos o conflictos son esenciales e improrrogables, en aras de la seguridad jurídica, e indisponibles para las partes.

c) Tampoco cabe aceptar el efecto que se pretende de la existencia de reuniones entre representantes de la AEAT y la Hacienda Tributaria de Navarra para intercambio de información sobre expedientes de cambio de domicilio en el sentido de que interrumpa el plazo para plantear conflicto ante la Junta Arbitral.

CUARTO.- Expuestas las posiciones de las partes y ante un supuesto análogo de resolución de la Junta Arbitral inadmitiendo, por extemporáneo, el conflicto de competencias planteado por la AEAT ante la HTN sobre cambio de domicilio fiscal de determinados contribuyentes, la sentencia de esta Sala y Sección de 7 de junio de 2012 (rec. nº 9/2011) decía:

La principal función que está llamada a desempeñar la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra es la de resolver conflictos de competencias entre Administraciones, positivos o negativos, surgidos como consecuencia de la aplicación del Convenio a casos concretos.

Así el artículo 51.1 de la ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio, señala que "*Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:*

a) *Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.*

Esta Sentencia anula la Resolución de 13 de enero de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 27/2010

b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración de los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto Añadido.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

En realidad, los tres apartados hacen referencia a conflictos sobre puntos de conexión que surgen en la aplicación del Convenio, dado que la referencia a la proporción de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido y a la domiciliación de los contribuyentes son casos particulares de puntos de conexión.

Por lo que respecta al cambio de domicilio fiscal su regulación aparece contemplada en los apartados 5 y 6 del artículo 43 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, según redacción dada por la ley 25/2003, que dicen:

"5 El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio Económico".

Por otra parte, el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, relativo al procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones Tributarias, en su apartado 1 contempla, como requisito previo para la admisión del conflicto, un trámite de requerimiento de inhibición por parte de la Administración tributaria que se considere competente a la que se estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente, requerimiento que debe realizarse en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que, a su juicio, vulnere los puntos de conexión establecidos en el Convenio, agregando que *"se entiende que una Administración Tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de treinta días hábiles desde su recepción".*

A su vez, el párrafo 6 del apartado 1, en los casos de propuestas de cambio de domicilio fiscal a que se refiere el apartado 5 del Convenio Económico, dispone que *"transcurrido el plazo de dos meses a que dicho artículo se refiere, sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto".*

Finalmente, el apartado 2 del referido artículo 14 del Reglamento señala que *"los conflictos se promoverán en el plazo de quince días hábiles a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral".*

Esta Sentencia anula la Resolución de 13 de enero de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 27/2010

QUINTO.- A la vista de la normativa reseñada tres son las condiciones que impone el artículo 43.5 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, para que surta efecto el cambio de domicilio promovido por cualquiera de las Administraciones afectadas: a) que la Administración que promueva tal cambio lo ponga en conocimiento de la otra a la que se pretende trasladar el domicilio del contribuyente, junto con los antecedentes necesarios; b) que la Administración a cuyo territorio se vaya a cambiar el domicilio se pronuncie sobre dicho cambio y sobre la fecha a la que deben retrotraerse sus efectos; y c) que tal respuesta se produzca en el plazo de dos meses.

Por su parte, el artículo 14.1 del Reglamento dispone que una vez transcurrido el plazo de dos meses que tiene la Administración requerida para contestar ya no es necesario otro trámite para poder plantear el conflicto.

Esta Sala, en sentencia de 22 de septiembre de 2011, (cas. 2429/2007), tuvo ocasión de pronunciarse sobre las consecuencias que tiene para el obligado tributario la vulneración del plazo de dos meses exigido para que la Administración requerida manifieste la conformidad o disconformidad al traslado de domicilio interesado por otra Administración, habiendo declarado que el incumplimiento del referido plazo no puede considerarse causa de nulidad de pleno derecho, en los términos del artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pues para que el incumplimiento del plazo de dos meses produzca el efecto pretendido, además de concurrir cualquiera de las circunstancias enumeradas en tal precepto es preciso que se haya causado indefensión.

SEXTO.- Ahora se cuestiona la naturaleza del plazo establecido para la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral en el caso del transcurso del plazo de dos meses sin que exista pronunciamiento expreso por parte de la Administración requerida sobre la propuesta de cambio de domicilio formulada.

A juicio de la Junta Arbitral, en todos los casos de conflicto, según expreso mandato del artículo 14.2 del Reglamento, éstos han de promoverse en el plazo de quince días hábiles desde la desestimación expresa o rechazo tácito por silencio del requerimiento o la propuesta.

Sin embargo, es lo cierto que el artículo 14.2 se refiere sólo al plazo de interposición del conflicto positivo, pues alude al cómputo desde la ratificación expresa o tácita de la competencia, en cuanto la Administración requerida puede contestar de forma expresa inhibiéndose o manteniendo la competencia o bien puede guardar silencio y no dar contestación al requerimiento, en cuyo caso se considera que transcurrido el plazo de 30 días se entiende rechazado el requerimiento quedando así expedita la vía para el planteamiento del conflicto propiamente dicho.

Ante esta realidad, carece de sentido mantener que el plazo de 15 días establecido tiene que aplicarse también en los supuestos de cambio de destino, y que el mismo tiene carácter preclusivo, porque el artículo 43.5 prevé un procedimiento amistoso que, si no culmina con éxito, deriva en la Junta Arbitral para que determine dónde debe considerarse domiciliada una persona física o jurídica, debiendo significarse que el Reglamento sólo prevé que una vez transcurrido el plazo de dos meses que tiene la Administración requerida para contestar ya no es necesario otro trámite para poder plantear el conflicto, por lo que la propia solicitud de cambio de domicilio abre la vía, si es rechazada, para interponer conflicto ante la Junta Arbitral.

Por otra parte, a esta conclusión se llega porque la situación en el caso de los conflictos de competencia positivos es muy distinta a los conflictos sobre el domicilio de los contribuyentes. En el primer caso, nos encontramos con una Administración que considera que otra está ejerciendo una competencia de aplicación de los tributos que no le corresponde, y que reacciona frente al acto o disposición que, a su juicio, perjudica su competencia, siendo lógico entender que el plazo tanto para formular el requerimiento previo como el conflicto en caso de rechazo expreso o tácito, tiene carácter preclusivo, por lo que el incumplimiento del mismo hace decaer la acción procesal al tener que equipararse este plazo a los establecidos para formular recursos ante los Tribunales de Justicia. En el segundo caso, cambio de domicilio, no

Esta Sentencia anula la Resolución de 13 de enero de 2012, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 27/2010

se parte de la existencia de una actuación previa de una Administración, que obligue a reaccionar a otra reclamando la competencia, sino de una simple discrepancia sobre el domicilio de los contribuyentes, que se intenta resolver de forma amistosa, y que sólo en caso de disconformidad se atribuye a la Junta Arbitral la resolución de la discrepancia.

Ya nos hemos pronunciado sobre la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses.

La misma solución ha de entenderse aplicable al plazo de interposición del conflicto, por lo que nada impide que ante una resolución extemporánea que rechace la propuesta de cambio de domicilio pueda acudir a la Junta Arbitral en el plazo de quince días desde el conocimiento de la decisión desestimatoria adoptada.

Asimismo nada impide que, en caso de falta de respuesta en el plazo establecido, cuando así lo estime oportuno la Administración que promovió el cambio, pueda entender desestimada tácitamente la propuesta de cambio y promover formalmente el conflicto, aplicando la normativa general sobre el silencio negativo, sin que en contra pueda invocarse la inseguridad jurídica respecto del obligado tributario a que afecte, pues las consecuencias del retraso en la resolución han de ser invocadas, en su caso, en relación con la liquidación que practique la Administración que resulte competente.

SÉPTIMO.- Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso contencioso administrativo, debiendo retrotraerse el expediente para que la Junta Arbitral complete su instrucción y resuelva sobre la discrepancia planteada, sin que se aprecien circunstancias para una expresa imposición de costas a las partes.

Por lo expuesto,

En nombre de su majestad el Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de 13 de enero de 2012 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que se declara nula, debiéndose retrotraer las actuaciones, con devolución del expediente a la Junta Arbitral para que complete su instrucción y dicte, tramitado el mismo, resolución en cuanto al fondo del conflicto planteado. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. (...), (...), (...), (...).

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. (...), hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

RESOLUCIÓN DE 15 DE DICIEMBRE DE 2011. CONFLICTO 24/2009**Conflicto:** 24/2009**Promotor:** Director General de la AEAT**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Tipo de conflicto:** cambio de domicilio**Objeto:** IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes**Fecha de la resolución:** 15 de diciembre de 2011**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA****I. ANTECEDENTES**

1.- Mediante escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de octubre de 2009, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto de la domiciliación de los contribuyentes D. AAA y D^a BBB.

En el referido escrito, el Director General de la AEAT alegó que el (...) de abril de 2009 la AEAT, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio Económico, había propuesto a la HTN la modificación del domicilio fiscal de los cónyuges D. AAA y D^a BBB desde la calle CCC nº (...) de DDD (Navarra) a la calle EEE nº (...), (...), (...) de Barcelona, con efectos para todos los ejercicios no prescritos.

El Director General de la AEAT alegó asimismo en dicho escrito de (...) de octubre de 2009 que la mencionada propuesta de cambio de domicilio fiscal de (...) de abril de 2009 se fundamentó en sendos informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de Navarra y por la Dependencia Regional de Inspección de Barcelona.

El Director General de la AEAT manifestó también en el citado escrito de (...) de octubre de 2009 que el Director-Gerente de la HTN, mediante su Resolución (...)/2009, había accedido a la referida propuesta de cambio de domicilio fiscal, con efectos desde el (...) de enero de 2009.

En el aludido escrito de (...) de octubre de 2009, el Director General de la AEAT puso, por tanto, de manifiesto que, aunque ambas Administraciones habían mostrado su conformidad con el mencionado cambio de domicilio fiscal, discrepaban en lo relativo a los efectos temporales del mismo, ya que, mientras para la AEAT el cambio debería afectar a los ejercicios no prescritos, para la HTN solo debía surtir efecto desde el (...) de enero de 2009.

A ese respecto, el Director General de la AEAT alegó que, en virtud de los datos obrantes en el expediente, el cambio de domicilio debería surtir efecto desde el (...) de enero de 2004 y solicitó a esta Junta Arbitral que así lo declarase.

2.- Mediante Resolución de (...) de octubre de 2009, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de (...) de octubre de 2009, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes,

formulara las alegaciones que considerara pertinentes y propusiera las pruebas necesarias para acreditarlas.

3.- Mediante escrito presentado el (...) de diciembre de 2009 en la estafeta de correos de Pamplona, el Director-Gerente de la HTN se opuso a la pretensión de la AEAT de extender el referido cambio de domicilio al (...) de enero de 2004; y, a tal fin, alegó, en primer lugar, los acuerdos sobre cambio de domicilio que ambas Administraciones habían alcanzado en las reuniones celebradas el (...) de octubre de 2008 y el (...) de febrero de 2009.

Alegó asimismo la HTN que el derecho que una Administración Tributaria tiene frente a otra para reclamar la exacción de los tributos de un contribuyente del que solicita el cambio de domicilio fiscal no puede extenderse más allá de los cuatro años anteriores a la fecha de la solicitud, por lo que, en este caso, los efectos del cambio promovido por la AEAT no podrían extenderse nunca más allá del (...) de abril de 2005.

Y alegó también la HTN que los datos obrantes en el expediente no acreditaban que el domicilio fiscal de los referidos contribuyentes estuviese situado fuera de Navarra con anterioridad al (...) de enero de 2009 y, menos aún, con anterioridad a septiembre de 2007, fecha en la que la AEAT había iniciado las actuaciones de obtención de información sobre el domicilio de los mismos.

Por todo ello, la HTN solicitó a esta Junta Arbitral que declarase que el mencionado cambio de domicilio debería surtir efecto a partir del (...) de enero de 2009.

4.- Mediante Resolución de (...) de mayo de 2010, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HTN; declaró abierto el periodo de instrucción por un plazo de dos meses y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

5.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de mayo de 2010, el Director-Gerente de la HTN reiteró las alegaciones formuladas en su anterior escrito de (...) de octubre de 2009.

6.- Mediante Resolución de (...) de julio de 2010, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 43.6 del Convenio Económico, emplazó a los contribuyentes afectados por el mencionado cambio de domicilio para que, en el plazo de quince días, formularan las alegaciones que estimaran procedentes.

7.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de septiembre de 2010, D. (...), actuando en nombre y representación de los referidos contribuyentes, solicitó que no se efectuara el pretendido cambio de domicilio fiscal.

En apoyo de dicha pretensión, D. (...) formuló en el mencionado escrito diversas alegaciones y acompañó al mismo un total de 21 documentos que, a su juicio, acreditaban que sus mandantes residían en la calle CCC nº (...) de DDD (Navarra).

8.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de septiembre de 2011, la Directora-Gerente de la HTN puso en conocimiento de esta Junta Arbitral que, mediante Resolución dictada el (...) de agosto de 2011, el Delegado Especial de Navarra de la AEAT había admitido que, desde el (...) de enero de 2009, D. AAA tenía su domicilio fiscal en la calle CCC nº (...) de DDD (Navarra); y había trasladado el domicilio fiscal de D^a BBB desde este lugar a la calle EEE nº (...), (...)-(...) de Barcelona, también con efectos desde el (...) de enero de 2009.

La Directora-Gerente de la HTN manifestó asimismo en dicho escrito que no resultaba lógico que la AEAT solo hubiera admitido el cambio de domicilio de D. AAA a partir del (...) de enero de 2009, ya que no constaba en el expediente ningún dato que permitiera concluir que éste tuvo su residencia habitual en Barcelona hasta el (...) de diciembre de 2008 y en DDD a partir del (...) de enero de 2009.

Afirmó también en dicho escrito la Directora-Gerente de la HTN que, a la vista de las alegaciones formuladas por el representante legal de los interesados en el mencionado escrito de (...) de septiembre de 2010 y de la documentación acompañada al mismo, no podía afirmarse que su domicilio hubiera estado situado fuera de Navarra con anterioridad al (...) de enero de 2009.

Y concluyó que no se había acreditado que los contribuyentes en cuestión hubieran permanecido más de 183 días en territorio común ni con anterioridad al (...) de enero de 2009, ni con posterioridad a esa fecha, por lo que solicitó a esta Junta Arbitral que declarara que dichos contribuyentes tenían su residencia habitual en DDD al menos desde junio de 2003.

9.- Mediante Resolución de (...) de octubre de 2011, 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 Tributarias en conflicto y a los interesados; y les emplazó a formular, en el plazo de 15 días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes.

10.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el (...) de noviembre de 2011, el Director General de la AEAT desistió de su pretensión de cambio del domicilio fiscal de D. AAA y mantuvo dicha pretensión respecto de D^a BBB con efecto desde el (...) de enero de 2004 hasta la actualidad o, al menos, hasta el (...) de enero de 2009.

El Director General de la AEAT alegó, a este respecto, que el Delegado Especial en Navarra de la AEAT, mediante Resolución de (...) de agosto de 2011, había trasladado el domicilio fiscal de D.^a BBB desde la calle CCC nº (...) de DDD a la calle EEE nº (...), (...), (...) de Barcelona, desde el (...) de enero de 2009; y que dicha Resolución no había sido impugnada ni por la interesada ni por la Hacienda Tributaria de Navarra.

II. NORMAS APLICABLES

11.- Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b).- El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c).- Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

12.- En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

13.- En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

14.- Una vez desistida la AEAT de su pretensión respecto de D. AAA, el presente conflicto ha quedado circunscrito a la determinación del domicilio fiscal de D^a BBB en el período comprendido entre el (...) de enero de 2004 y el (...) de enero de 2009, ya que, a partir de esta última fecha, ambas Administraciones mostraron su conformidad con trasladar el domicilio desde la calle CCC nº (...) de DDD a la calle EEE nº (...), (...), (...) de Barcelona.

A mayor abundamiento, dicho cambio de domicilio a partir del (...) de enero de 2009 fue decretado por el Delegado Especial de Navarra de la AEAT, mediante Resolución de (...) de agosto de 2011, que no fue impugnada ni por la interesada, ni por la HTN.

15.- A tenor de lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico, se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

Para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro, establece el apartado 2 del citado precepto 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 éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

16.- Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, la exigencia legal de habitualidad o permanencia implica que la vinculación de una persona física con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que es compatible con estancias en otras partes del territorio.

Hemos dicho asimismo que ello deberá ser tenido en cuenta cuando hayan de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues, normalmente, habrá otras pruebas que demuestren su estancia en otros lugares.

Y hemos dicho también que, por ese motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

Hemos señalado igualmente que la determinación de la residencia habitual de las personas físicas debe hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Hemos manifestado asimismo que la regla relativa al centro de intereses que se establece en el artículo 8.2 del Convenio Económico tiene carácter subsidiario de la regla de la permanencia en el territorio, por lo que dicha regla subsidiaria sólo resulta de aplicación cuando se haya acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios pero no se haya acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del citado precepto.

Y hemos señalado, por último, que en aquellos casos en los que, como sucede en el que ahora nos ocupa, los interesados han venido presentando sus declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio a la HTN, corresponde a la AEAT aportar las pruebas acreditativas de que aquellos no tenían en el período en cuestión su residencia habitual en territorio navarro.

17.- Conforme a las reglas generales que sobre la carga de la prueba establece el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la AEAT, promotora del conflicto, debería haber acreditado

que, en el período comprendido entre el (...) de enero de 2004 y el (...) de enero de 2009, D^a BBB tuvo residencia habitual en territorio común, más concretamente, en la calle EEE nº (...), (...), (...) de Barcelona.

Sin embargo, a juicio de esta Junta Arbitral, la AEAT no ha aportado pruebas suficientes para acreditar que, en el citado período, D^a BBB tuvo su residencia habitual en territorio común.

18.- Lo que resulta de dichas pruebas y de las aportadas por la HTN y por la interesada es la presencia o permanencia de ésta tanto en la mencionada vivienda de Barcelona, como en la de la calle CCC nº (...) de DDD, pero una valoración conjunta de tales pruebas no lleva en modo alguno a la conclusión de que D^a BBB residió en la referida vivienda de Barcelona más de 183 días de cada uno de los citados períodos impositivos, ni a que dicha vivienda fuera la sede de su vida personal y de sus relaciones familiares, económicas o sociales.

En lo que concierne a las relaciones familiares, la AEAT alega, en apoyo de su pretensión, que en los citados ejercicios los hijos de D^a BBB han estado escolarizados en Barcelona. Pero dicho indicio se ve contrarrestado por el hecho de que la propia AEAT ha admitido que, en ese periodo, el marido de D^a BBB, D. AAA, tuvo su residencia habitual en calle CCC nº (...) de DDD, por lo que, a falta de prueba en contrario, hay que presumir, conforme a lo establecido en el artículo 69 del Código Civil, que D^a BBB vivía también en dicho domicilio; lo que permite concluir que, en el referido periodo, tuvo su residencia habitual en Navarra.

19.- Por lo demás, no se ha aportado por las partes prueba alguna que permita determinar la residencia habitual de D^a BBB mediante la aplicación de la regla 2^a del citado precepto del Convenio Económico, que atiende al "principal centro de intereses", entendiendo por tal el territorio en el que se obtenga la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

20.- Y, por otra parte, D^a BBB presentó sus declaraciones de dicho Impuesto a la HTN y en ellas consignó como domicilio la vivienda de la calle CCC nº (...) de DDD, por lo que, en aplicación de la regla 3^a del citado precepto, que atiende al territorio de la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, D^a BBB habría tenido en Navarra su residencia habitual en el período comprendido entre el (...) de enero de 2004 y el (...) de enero de 2009.

IV. ACUERDO

En virtud de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Desestimar la reclamación de cambio de domicilio fiscal de D^a BBB formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el periodo comprendido entre el (...) de enero de 2004 y el (...) de enero de 2009.

Segundo.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a los interesados.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Por ser el presente Acuerdo meramente declarativo, no procede establecer fórmula alguna para su ejecución.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá

interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 15 de diciembre de 2011

RESOLUCIÓN DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2010. CONFLICTO 30/2010

Conflicto: 30/2010
Promotor: Administración del Estado
Contra: Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes
Fecha de la resolución: 16 de noviembre de 2010

**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

I. ANTECEDENTES

1º El día (...) de junio de 2010 tuvo entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra -en adelante, Junta Arbitral- (artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se promovió conflicto sobre propuesta de cambio de domicilio de los contribuyentes don AAA y doña BBB. Al escrito de planteamiento del conflicto se adjuntaba, entre otros documentos, la propuesta de cambio de domicilio dirigida el (...) de septiembre de 2010 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Hacienda Tributaria de Navarra.

En anexos al escrito de planteamiento del conflicto se incorporan al expediente las actuaciones e informaciones que, sobre el asunto, ha recopilado la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra y la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Cataluña.

También se adjunta la resolución (...)/2010, de (...) de mayo, del Director Gerente del Organismo Autónomo de la Hacienda Tributaria de Navarra, en la que se acepta sólo parcialmente la propuesta formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la comunicación del planteamiento del conflicto a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales.

2º En el escrito de interposición del conflicto se afirma que, en el momento de iniciarse el expediente de cambio de domicilio fiscal, los cónyuges don AAA y doña BBB figuraban en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como residentes en CCC de EEE (Navarra).

A juicio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el domicilio fiscal del matrimonio se encuentra en DDD, de Barcelona.

Esta conclusión se deriva, según la Administración promotora del conflicto, de las actuaciones realizadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra, y por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Cataluña.

La Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra recopiló la siguiente información, contenida en informe que se incorpora como anexo II al escrito de interposición:

1. Los cónyuges don AAA y doña BBB, que tienen declarado su domicilio fiscal en CCC de EEE (Navarra), fueron objeto de inspección tributaria en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio durante el año 2007. El inicio de las actuaciones inspectoras se comunicó a los obligados tributarios en el domicilio de EEE y recibió la notificación doña (...) que se identificó como persona encargada de recoger la correspondencia de los interesados, ausentes en ese momento.
2. Durante las actuaciones de la Inspección, las cuestiones más complejas se sustanciaron mediante conversaciones telefónicas y envío de faxes a asesores de Barcelona.
3. Se comprobó que los cónyuges don AAA y doña BBB participaban en dos sociedades patrimoniales: (...), S.L. y (...), S.L., ambas con domicilio social en Barcelona.
4. El día (...) de junio de 2007 un agente tributario realizó las siguientes actuaciones:
 - Se personó en la dirección del domicilio declarado donde existe un bloque de viviendas y llamó repetidamente al portero automático sin obtener respuesta. En el edificio existe un buzón con la leyenda (...).
 - En uno de los pisos una persona no identificada abre la puerta y manifiesta que cree que los cónyuges don AAA y doña BBB viven en Barcelona y de vez en cuando vienen a EEE.
 - En el Ayuntamiento se comprueba que están empadronados desde (...) de enero de 2003.
5. Ambos cónyuges están jubilados y "no tienen puntos de conexión de interés económico en Navarra".
6. En las bases de datos de la AEAT y del Catastro Nacional, el matrimonio es titular de (1) una vivienda en DDD de Barcelona; (2) un local comercial situado en (...) de (...) (Barcelona); y (3) una finca residencial en (...).

También ha realizado comprobaciones la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña y sus actuaciones se reflejan en informe de (...) de septiembre de 2009, de donde se deduce:

1. El portero del edificio de DDD de Barcelona manifestó que en allí *"vivía un hijo, pero que vendieron este piso en el año 2008. Actualmente viven los nuevos propietarios"*.
2. El día (...) de marzo de 2009, a las 13:15 horas, se entregó al señor AAA una solicitud de aportación de datos en la calle DDD, de Barcelona. En "buzones de la dirección indicada constan los siguientes nombres: (...), (...)" Y en esa misma dirección se encuentra el domicilio fiscal de dos sociedades de las que el señor AAA es administrador, (...) S.L. e (...) S.L., dedicadas ambas a la compraventa de valores mobiliarios. El inmueble es propiedad y domicilio fiscal de don (...), hijo de los afectados por el expediente de cambio de domicilio.
3. El día (...) de marzo de 2009 compareció don AAA en las oficinas de la inspección para aportar la documentación solicitada.
4. El día (...) de mayo de 2009, doña BBB atendió un requerimiento y firmó una diligencia en DDD, manifestando que no ha percibido pensiones de la Seguridad Social.
5. El día (...) de abril de 2009, en comparecencia en las oficinas de la Inspección, el obligado tributario presentó documentación de la que se desprende lo siguiente:
 - El Documento Nacional de identidad de los interesados está emitido en Navarra y consta como domicilio CCC, de EEE, a donde la Seguridad Social remite los certificados a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Las facturas de consumos realizados en la calle DDD, de Barcelona están emitidas a nombre del hijo de los obligados tributarios. El inmueble fue comprado el (...) de enero de 2002 a (...), persona que no tiene vínculos familiares con el adquirente.
6. De la información sobre ingresos y pagos de 2004 a 2008 de la base de datos de la AEAT se desprende que cinco facturas fueron enviadas por los emisores al domicilio de EEE y tres al de Barcelona.
 7. La dirección de envío de las cuentas bancarias de los interesados es, en todo caso, DDD de Barcelona.
 8. Las rentas declaradas por los interesados, con posible relevancia en la determinación de la residencia a efectos tributarios, son sus rendimientos de capital inmobiliario y las ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles. En los años 2005 a 2008, los inmuebles poseídos por el matrimonio están situados en Cataluña (cuatro inmuebles en 2005 y dos en los años 2006, 2007 y 2008), (...) (uno) y Zaragoza (cuatro inmuebles de naturaleza rústica). Los rendimientos obtenidos, que rondan los 30.000 euros anuales, proceden, en todo caso, de (...). En cuanto a las ganancias patrimoniales, percibidas en los años 2005 y 2008, proceden de Cataluña.

Partiendo de estos datos, el informe sostiene que considera "más que probable" que la residencia habitual esté situada en Cataluña, "reconociendo no obstante que existen algunos indicios que pueden situar su residencia en el ámbito territorial de Navarra. Por ello, el autor del informe entiende aplicable el criterio subsidiario del origen geográfico de los rendimientos derivados de los bienes inmuebles que se encuentra, en todo caso, en territorio de régimen común, y propone como domicilio fiscal el de la calle DDD de Barcelona.

En el escrito de interposición del conflicto se afirma asimismo, con base en la contestación parcialmente desestimatoria de la Hacienda Tributaria de Navarra y en la documentación anexa a dicha respuesta, que los obligados tributarios han presentado en Navarra sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio desde el año 2003 consignando en ellas el domicilio de EEE, único inmueble que consta a su nombre en el Registro de la Riqueza Inmobiliaria de Navarra. El consumo de energía eléctrica en el citado inmueble es de 1.061 kw/h en 2007, 1.042 kw/h en 2008 y 183 kw/h en los primeros cuatro meses y medio de 2009. El consumo de agua ha sido de 2,5 m³ en 2007 y 3 m³ en 2008 y 2009. No figura teléfono alguno a nombre de los obligados tributarios en Navarra. En sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los años 2007 y 2008, los obligados tributarios consignan rendimientos de capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de dos locales comerciales situados, respectivamente, en (...) y Barcelona. En fin, personada la Inspección el (...) de abril de 2010 en el domicilio declarado por los cónyuges don AAA y doña BBB, éstos manifestaron que en los dos últimos años, por motivos familiares, su tiempo de permanencia en EEE era menor.

De todo ello deduce la Agencia Estatal de Administración Tributaria que el domicilio de los obligados tributarios se debe entender situado en Barcelona respecto de todos los tributos no prescritos en el momento de la solicitud del cambio, y se basa en que los indicios sobre la permanencia en uno u otro lugar no son concluyentes y se debe aplicar, por tanto, el criterio subsidiario del lugar de procedencia de los rendimientos de capital inmobiliario y los incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles.

3º El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de (...) de junio de 2010, admitió el conflicto a trámite y ordenó su notificación a la Hacienda Tributaria de Navarra, con emplazamiento de un mes para alegaciones. Esta última evacuó el trámite mediante escrito, que tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el día (...) de julio de 2010, en el que se solicita que se declare que el domicilio de los interesados se encuentra situado en territorio de régimen común con posterioridad a (...) de junio de 2007, por falta de elementos de prueba suficientes para constatar su residencia habitual antes de esa fecha.

Las razones alegadas por la Hacienda Tributaria de Navarra en apoyo de su pretensión son las que se resumen seguidamente:

1. Los interesados, don AAA y doña BBB, han presentado sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio en Navarra desde el año 2003. Estas declaraciones gozan de presunción de certeza a tenor del artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.
 2. El domicilio de EEE figura en el catastro a nombre de los obligados tributarios, con una participación del 50% a cada cónyuge.
 3. Ese mismo domicilio es el que consta en el Documento Nacional de Identidad y en determinadas cuentas bancarias, es el lugar a donde se dirigen las comunicaciones de datos enviadas por la Seguridad Social. En ese lugar se personó la Inspección en abril de 2010 y allí encontró a los interesados que afirmaron residir en EEE, aunque aceptaron que su permanencia en dicha ciudad durante los años 2009 y 2010 había disminuido por motivos familiares.
 4. Todos los hechos constatados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se refieren a los años 2007 y siguientes.
 5. No procede acudir al criterio subsidiario del centro de intereses económicos porque para acudir a la regla subsidiaria hay que agotar primero la principal y en el caso en cuestión no se ha aportado prueba alguna de la permanencia de los interesados fuera de Navarra durante esos años.
- 4º El día (...) de julio de 2010, el Presidente de la Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción durante dos meses, que transcurrieron sin que se hayan incorporado nuevas pruebas ni se haya acordado la práctica de nuevas diligencias. El (...) de octubre de 2010, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución dando audiencia a los interesados, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 43.6 del Convenio Económico. No consta que se hayan presentado alegaciones por los interesados.

II. NORMAS APLICABLES

5º Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, Reglamento de la Junta Arbitral); así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

6º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra:

"6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico".

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo previsto por el artículo 43.5 del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Alcance temporal del cambio de domicilio

7º La Comunidad Foral de Navarra ha aceptado que el domicilio de los cónyuges don AAA y doña BBB se encuentra, desde el año 2007, en territorio común. Habida cuenta de la naturaleza de este procedimiento, tendente a resolver conflictos entre Administraciones tributarias, no procede efectuar pronunciamiento alguno respecto de aquellos aspectos sobre

los que no exista discrepancia entre las partes. Nuestra resolución debe contraerse, exclusivamente, a la pretensión de cambio de domicilio en ejercicios o periodos anteriores a 2007, sobre los que la Hacienda Tributaria de Navarra se opone a la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

8º Ambas partes admiten que no existen pruebas concluyentes respecto a la residencia de los obligados tributarios en los años anteriores a 2007. Pero no se trata solamente de que falten pruebas que justifiquen el cambio de domicilio, sino que además, como bien afirma la Hacienda Tributaria de Navarra, no se ha presentado ningún instrumento probatorio que permita dudar de la veracidad de las declaraciones formuladas por los interesados en cumplimiento de sus obligaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Como hemos dicho ya en resoluciones anteriores, la Administración tributaria no está obligada a aceptar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, pero para oponerse a ellos ha de realizar alguna actividad probatoria que permita destruir la presunción de veracidad que debe reconocerse a los datos consignados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio. Esta presunción no es efecto meramente legal derivado de preceptos como el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que cita la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que tiene raíces más profundas asentadas sobre el principio de que no es lícito imputar al obligado tributario el incumplimiento de sus deberes sin pruebas o indicios que racionalmente permitan dudar del correcto cumplimiento de la ley.

En el presente caso no se ha aportado prueba ni indicio alguno relativo a los años anteriores a 2007, por lo que hemos de aceptar la tesis defendida por la Administración tributaria foral y hemos de afirmar que no procede aplicar el criterio subsidiario del principal centro de intereses regulado en el artículo 8.2.28 del Convenio Económico. Al tratarse de un criterio sucesivo o subsidiario, sólo podrá juzgarse con arreglo al mismo cuando se hayan aportado elementos de los que se derive la permanencia del contribuyente u obligado tributario en ambos territorios, sin que existan elementos determinantes de la preferencia de uno u otro, cosa que no ha sucedido en el caso que nos ocupa.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente:

ACUERDO

Desestimar la reclamación de cambio de domicilio de los cónyuges don AAA y doña BBB para fechas anteriores a (...) de junio de 2007, formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 16 de noviembre de 2010

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

RESOLUCIÓN DE 15 DE OCTUBRE DE 2010. CONFLICTO 23/2009

<p>Conflicto: 23/2009 Promotor: Administración del Estado Contra: Comunidad Foral de Navarra Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyente Fecha de la resolución: 15 de octubre de 2010</p>

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

I. ANTECEDENTES

1º El día (...) de octubre de 2009 se recibió en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra un escrito del Director General de la AEAT, mediante el cual se plantea ante esta Junta Arbitral conflicto con la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra en relación con la domiciliación de doña AAA.

Expone la Administración del Estado que, el (...) de abril de 2009, notificó a la Hacienda Foral propuesta de modificación del domicilio de la citada contribuyente con efectos para todos los ejercicios no prescritos, pues, siendo que aparece como residente en Pamplona BBB, a juicio de aquella Administración no se encuentra correctamente domiciliada, proponiendo su rectificación a la ciudad de Madrid CCC.

2º La propuesta anterior toma su fundamento en las actuaciones desarrolladas por las dependencias de Inspección de la AEAT de Navarra y de Madrid que arrojaron como resultado lo siguiente:

- Por parte de la Dependencia Regional de Inspección de Navarra se ha comprobado que doña AAA, tras algunos cambios de domicilio en Pamplona, declaró su domicilio en esta ciudad en BBB, figurando así en la base de datos de la Hacienda Foral y constando en el Catastro Foral como propietaria de dicho inmueble.
- Asimismo se expone que en la base de datos centralizada de la AEAT figuraba domiciliada, antes de su viudedad, en CCC (Madrid) y en DDD (Madrid). Este último domicilio es el que figura en la base de datos de la Seguridad Social. Según la información catastral (MEyH), y de su declaración del IRPF, es propietaria de seis inmuebles (viviendas) sitios, cinco de ellos en Madrid y uno en Alicante, declarando también en el Impuesto sobre el Patrimonio un inmueble situado en (...). La situación de los inmuebles ubicados en Madrid es la siguiente: (...) y DDD, cedidos de forma gratuita; (...) y (...), en arrendamiento; y CCC, figura como destino "otros".
- Según consta tanto en la AEAT y en la Hacienda Foral, mantiene cuentas bancarias en diversas entidades (sitas en Navarra, Madrid, La Rioja, etc.) habiendo declarado, para su correspondencia, como domicilio CCC (Madrid).
- Requerida la (...) acerca de los consumos de agua de la vivienda BBB, desde 2002; la empresa (...) sobre los consumos de electricidad; y (...) sobre el consumo de gas, la información obtenida de los consumos facturados es la siguiente, según obra en el expediente:

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

Año	Agua	Electricidad.	Gas
2004	86 m ³	506 Kwh	161,14 euros
2005	25 m ³	103 Kwh	140,87 euros
2006	28 m ³	330 Kwh	178,82 euros
2007	72 m ³	801 Kwh	279,20 euros

- En las páginas Blancas de (...), no figura a nombre de la contribuyente ningún número de teléfono, aunque, a nombre de su marido (fallecido en 2002) aparece uno correspondiente a CCC.
- El (...) de septiembre de 2007, mediante personación de un agente tributario en el domicilio de la contribuyente en Pamplona, se deja constancia de que no se contesta a las llamadas; sin que en el buzón de correos aparezca su nombre, y que, preguntado un vecino, responde que la interesada vive en Madrid. El (...) de octubre de 2008, una nueva personación de un agente tributario deja constancia de que el timbre está desconectado y no existe identificación en el buzón de correos.
- Por parte de la Dependencia de Inspección de Madrid, se ha comprobado la titularidad de los inmuebles sitios en Madrid, antes referidos, y se han realizado las siguientes actuaciones:
- Personado un agente tributario en los distintos inmuebles, el (...) de diciembre de 2008, deja constancia del siguiente resultado:
 - DDD: Una persona identificada, nuera de la interesada, manifiesta que Doña AAA vive en Pamplona y Madrid. En el buzón de correos, constan diversos nombres (hijo y nuera de AAA) y XXX, S.L.
 - (...): Una persona no identificada manifiesta no conocer a la interesada, sin que esta persona ni el portero de la finca aporten ninguna otra información.
 - (...): Sin obtener respuesta a las llamadas en la vivienda; la empleada de la finca manifiesta que el piso está alquilado y que la propietaria vive en la CCC.
 - (...): La información obtenida del buzón de correos corresponde al hijo y nuera de la interesada, información corroborada por una persona no identificada.
 - CCC: Doña AAA figura en el buzón de correos (junto al nombre de su marido). Una empleada de la vivienda, identificada, declara que la interesada tiene allí su residencia habitual, lo que corrobora el portero de la finca, y que pasa largas temporadas en Pamplona.
- En la base de datos de la Seguridad Social, consta como domicilio de la interesada la vivienda DDD.
- En las declaraciones informativas (modelo 196) presentadas por las entidades bancarias en las que posee cuentas abiertas, figura como domicilio de la interesada la vivienda CCC.

3º Con fundamento en el anterior material probatorio, continúa el escrito del Director General de la AEAT exponiendo que se solicitó, el (...) de abril de 2009, del Gobierno de Navarra la confirmación del cambio de domicilio con efectos para r todos los ejercicios no prescritos, recibiendo como respuesta una resolución del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, de (...) de septiembre de 2009, acompañada de un informe, en el que se exponía que, tras haber realizado actuaciones al respecto, el resultado obtenido era el siguiente:

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

- En la base de datos de la Riqueza Territorial figuran a nombre de doña AAA, varios inmuebles rústicos y la vivienda de la calle BBB.
- La interesada no aparece como socio de ninguna entidad en Navarra, ni es titular de línea de teléfono en Navarra, habiendo presentado en Navarra la casi totalidad de sus declaraciones por medio de una entidad situada en la calle (...) de Madrid. Y que, en los justificantes de rendimientos aportados, consta como domicilio la vivienda CCC.

Asimismo, la Resolución (...) /2009 del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, expone, en lo esencial, que, de conformidad con lo previsto en el artículo 43.5 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, del Convenio Económico, se acuerda acceder a la propuesta formulada por la AEAT en relación al cambio de domicilio fiscal de la interesada, con efectos desde (...) de enero de 2009.

4º Por todo lo anterior, concluye el escrito, por el que el Director General de la AEAT plantea el presente conflicto, que:

Primero.- Existe acuerdo entre las Administraciones en conflicto respecto a la procedencia del cambio de domicilio a Madrid.

Segundo.- Existe discrepancia en cuanto a los efectos temporales que debe tener el cambio de domicilio, por cuanto la AEAT considera procedente retrotraer sus efectos a los ejercicios no prescritos, mientras que la Hacienda Foral, considera que dicho cambio solo debe tener eficacia a partir del (...) de enero de 2009.

Tercero.- Que, con fundamento en lo establecido en los artículos 43.5 y 6 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, del Convenio Económico y en los artículos 3, 11 y 14 del Reglamento de la Junta Arbitral, esta Junta Arbitral es competente para conocer el presente conflicto, interpuesto en tiempo y forma.

Cuarto.- Que, según se desprende del material probatorio antes mencionado, existen evidencias de que la interesada tenía ubicado su domicilio fiscal en Madrid, CCC, con anterioridad a 2009 (años 2004 a 2008). Así se deduce de los consumos facturados desde 2003 en la supuesta vivienda en Pamplona; de las actuaciones desarrolladas en la misma en el 2007 y 2008; y de la personación de un agente tributario en los inmuebles de Madrid.

Quinto.- Que, en consecuencia, solicita a esta Junta Arbitral dicte resolución estimando la petición formulada en el sentido de que los efectos del cambio de domicilio de la contribuyente se retrotraigan al (...) de enero de 2004.

5º En cumplimiento de lo establecido en el Reglamento de la Junta Arbitral, el Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de (...) de octubre de 2009, admitió a trámite el conflicto y dio traslado a la Hacienda Foral, emplazándola por plazo de un mes para formular alegaciones y aportar las pruebas y documentación pertinentes.

6º El Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra remitió a la Junta Arbitral escrito de fecha (...) de diciembre de 2009, evacuando el trámite de alegaciones.

En dicho escrito se manifiesta, en primer lugar, que la razón por la cual la Hacienda Foral había reconocido el cambio de domicilio de la contribuyente con efectos desde (...) de enero de 2009, residía en los acuerdos alcanzados entre ambas Administraciones el (...) de octubre de 2008 y el (...) de febrero de 2009, relativos a los intercambios de información sobre expedientes de cambio de domicilio. En estos acuerdos se hacía constar la intención de que, en casos de contribuyentes de escaso riesgo, el cambio de domicilio tuviese principalmente efectos de futuro, evitándose la retroacción por los costes de investigación que ello generaba. Por ello, el acuerdo de la Hacienda Foral atribuyó un efecto mínimo a la propuesta formulada por la Dirección de la AEAT.

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

En segundo lugar, y en relación con el efecto temporal que debe atribuirse al cambio de domicilio, expone el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra que la petición formulada por la AEAT no debe extender sus efectos más allá de cuatro años contados a partir de esa fecha. Es decir, que afectaría a los impuestos que fueran exigibles a partir del (...) de abril de 2005, una vez constatados los hechos determinantes del cambio de domicilio. Otra solución sería contraria al criterio expresado en un informe del Servicio Jurídico de la AEAT, de (...) de junio de 2007, que declaraba ser aplicable a estos casos, créditos de derecho público entre Administraciones, la Ley General Presupuestaria, la cual fija en cuatro años el plazo de prescripción.

En tercer término, considera la Hacienda Foral que, del material probatorio existente, no se desprende que la contribuyente hubiese tenido su domicilio fuera de Navarra con anterioridad al (...) de enero de 2009, ya que venía presentando todas sus declaraciones, referentes al IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio, a la Comunidad Foral. Por otra parte, de los consumos de agua, gas y electricidad realizados, cuentas bancarias, bienes patrimoniales, se deduce que la contribuyente residía tanto en territorio común como en territorio foral, sin que se haya probado su permanencia, con anterioridad a 2009, más de 183 días en territorio común. Menos aún con anterioridad a septiembre de 2007, momento en que se iniciaron las actuaciones de información por parte de la AEAT.

Finaliza su escrito de alegaciones solicitando de esta Junta Arbitral que dicte resolución por la que declare la procedencia del cambio de domicilio de la contribuyente afectada en el conflicto, con efectos exclusivos desde el (...) de enero de 2009.

Aporta asimismo al escrito anexos que documentan las afirmaciones relativas a las reuniones celebradas entre ambas Administraciones en 2008 y 2009, y del Informe del Servicio Jurídico de la AEAT, de (...) de junio de 2007.

7º El 17 de enero de 2010, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución por la que se dio traslado del escrito de alegaciones presentado por la Hacienda Foral a la Administración del Estado, declaró abierto el periodo de instrucción, nombrando ponente a Don (...), y emplazó a las partes por un plazo de dos meses para aportación de las pruebas que considerasen pertinentes.

8º En el citado plazo se remitió a esta Junta Arbitral escrito de la Hacienda Foral, de (...) de mayo de 2010, reiterando las manifestaciones antes resumidas y las antedichas peticiones acerca del pronunciamiento que se solicita a esta Junta.

9º El Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 43, apartado 6, del Convenio Económico, en redacción dada por la Ley 25/2003, comunicó, el (...) de julio de 2010, a la contribuyente, doña AAA, el conflicto suscitado atorgándole un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar las pruebas que considerase convenientes.

El (...) de septiembre de 2010, en el plazo concedido al efecto, doña AAA, presentó ante esta Junta Arbitral sus alegaciones en las que manifestaba, en lo esencial, que, desde 2002 y por razones personales, trasladó su domicilio desde Madrid a Pamplona aunque pasa temporadas en Madrid así como en otras ciudades. Expone también que la domiciliación de su correspondencia en su vivienda en Madrid se explica por cuanto sus hijos, residentes en esta ciudad, son quienes gestionan sus asuntos dada su avanzada edad. Y, finalmente, rechaza cualquier pretensión de imputarle un cambio de domicilio a Navarra por motivos fiscales, dado que, antes de adquirir la vivienda en Pamplona, ya disponía de una en San Sebastián, además de existir en Madrid un régimen fiscal tan favorable como el aplicado en Navarra.

Aporta asimismo documentación justificativa de sus manifestaciones (certificado de defunción de su marido, escritura de compra de la vivienda en Pamplona, copia de su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio; certificado de empadronamiento en Pamplona, etc.) y solicita que, de resolverse favorablemente la petición de cambio de domicilio formulada por la AEAT, la resolución no tenga efectos retroactivos.

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

De la documentación aportada, relativa a los consumos realizados en su vivienda sita en BBB, se desprenden los siguientes datos:

Año	Agua	Electricidad	Gas
2007	67 m ³ (faltan 3 meses)	706 Kwh (faltan 4 meses)	Incompleto
2008	6 m ³ (faltan 7 meses)	622 Kwh (incluye parte de 2009)	Incompleto

II. NORMAS APLICABLES

10° Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, y por la Ley 25/2003, de 15 de julio.
- b) El Título VI de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
- c) El Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- d) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

11° Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto suscitado por una discrepancia respecto a la domiciliación de la contribuyente, doña AAA, al venir así establecido en el artículo 51.1.c) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el que se le asignan las siguientes funciones:

"a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes."

III.2. El objeto del presente conflicto

12° Afirmada en primer término la competencia de esta Junta Arbitral y determinada la naturaleza del conflicto, hemos de comenzar advirtiendo que, a la vista de las alegaciones realizadas por las partes, ambas aceptan la procedencia del cambio de domicilio solicitado por la Administración estatal en cuanto se refiere o afecta al ejercicio 2009, razón por la cual el

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

objeto de esta resolución se ha de centrar en los aspectos en que existen discrepancias entre la Administración estatal y foral y que, en lo esencial, son los siguientes:

1ª.- La procedencia de que el cambio de domicilio instado por la Administración del Estado pudiera retrotraerse a periodos no prescritos, anteriores a 2009, por cuanto la Hacienda Foral opone a dicha posibilidad tanto la prescripción de los derechos que ejercita la Administración estatal como la existencia de acuerdos entre ambas administraciones que limitarían, en el caso, los efectos *pro praetérito* de la petición que motiva el conflicto.

2ª.- En caso de considerarse posible acoger la petición de cambio de domicilio referida a ejercicios anteriores a 2009, no prescritos, deberá resolverse entonces, a la vista de las alegaciones y pruebas aportadas por las partes y la interesada, la cuestión de fondo suscitada por la Administración estatal relativa a la procedencia o no de dicho cambio.

III.3. La retrotracción de efectos del cambio de domicilio a periodos no prescritos

13º La primera cuestión que debe resolverse es la referente a la procedencia de que el cambio de domicilio instado por la Administración del Estado pudiera retrotraerse a periodos anteriores a 2009, como pretende esta parte, fijando la fecha de la retrotracción de efectos al 1 de enero de 2004. Mientras que la Hacienda Foral se opone a dicha posibilidad invocando tanto la prescripción de los derechos que ejercita la Administración estatal, como la existencia de acuerdos entre ambas administraciones que limitarían, en el caso, los efectos *pro praetérito* de la petición que motiva el conflicto.

En relación a este primer motivo de discrepancia entre las dos Administraciones, hemos de examinar en primer término tanto la naturaleza como el contenido de los criterios fijados el (...) de octubre de 2008 y el (...) de febrero de 2009 por las dos Administraciones, relativos a los intercambios de información sobre expedientes de cambio de domicilio, con la finalidad de averiguar sus efectos sobre el presente conflicto.

14º Con esta finalidad hemos de decir que las actuaciones administrativas de referencia, son actuaciones que anteceden a las que están previstas en el artículo 43.5 del Convenio Económico en el que se ordena:

"Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal.

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo."

En efecto, se trata de reuniones celebradas conjuntamente por ambas Administraciones, informadas por el principio de cooperación, en las que se analizan, entre otras muchas cuestiones, los expedientes de cambio de domicilio cuando su tramitación hubiese superado el plazo de dos meses, con la finalidad de coordinar y compartir información, sin que pueda afirmarse que se trata de acuerdos que pudieran constituir fuente de Derecho o tener efectos vinculantes para ambas administraciones. Así se desprende también de sus contenidos por cuanto, en el acta levantada en la sesión de (...) de octubre de 2008, se hace constar que, debido a la multitud de expedientes en tramitación, la AEAT proponía simplificar el procedimiento siempre que se tratase de obligados tributarios personas físicas sin actividad independiente a los que se les pudiese encauzar voluntariamente el cambio de domicilio. Además, se proponía, como hacía constar la Hacienda Foral, que para casos razonables y para contribuyentes de escaso riesgo el cambio de domicilio se aplicaría a uno o dos años (de retrotracción). Por su parte, en el acta correspondiente a la reunión del (...) de febrero de 2009

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

se reiteraba la propuesta anterior para que, salvo consideración especial, la fecha de efectos del cambio de domicilio no se determinase para ejercicios no prescritos.

15° Expuesto lo anterior, a juicio de esta Junta Arbitral los elementos con que debe resolverse esta discrepancia provienen, en primer lugar, del propio Convenio Económico que, en la disposición antes citada, expresa que los acuerdos sobre cambio de domicilio han de fijar *"la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos"*, y que, en el caso en que "no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo". Es decir, acudiendo, previa audiencia de los contribuyentes afectados, a la Junta Arbitral que se contempla y regula en el artículo 51 del Convenio Económico. Y, en segundo lugar, de la propia naturaleza de las reuniones celebradas entre ambas administraciones a cuyas actas y contenidos hemos hecho referencia anteriormente.

Pues bien, de la conjunción de ambos elementos se desprende que, por una parte y según las previsiones del Convenio, los acuerdos que al respecto alcancen las dos Administraciones pueden afectar a ejercicios anteriores al que transcurre cuando se insta por parte de cualquiera de ellas el cambio de domicilio de un contribuyente, lo que debe decidirse conforme a criterios de derecho y legalidad y en virtud de las pruebas existentes y de las normas que resulten de aplicación al caso. Y, de otra parte, que la naturaleza de las reuniones celebradas entre ambas Administraciones, cuyo contenido ha quedado reflejado en las actas aportadas por la Hacienda Foral, nos les confiere el carácter de acuerdos sino que se trata de meros criterios de coordinación, no siendo además adoptados o fijados por un órgano con competencia para adoptar resoluciones vinculantes. Otra interpretación podría conducir a inaplicar las disposiciones del Convenio Económico o a remitir la determinación de su contenido a acuerdos entre las dos Administraciones, lo que no es posible excepto en los casos en que el propio Convenio lo haya previsto expresamente atribuyendo la competencia para ello a un órgano determinado.

Por tanto, existiendo en las normas en el Convenio Económico que resultan de aplicación al caso, previsiones sobre los posibles efectos retroactivos de los cambios de domicilio, y sin que los criterios fijados por ambas administraciones pudieran oponerse a ellas, debe aceptarse que una petición de cambio de domicilio pueda instar sus efectos sobre ejercicios anteriores a aquel en el que se formuló, debiendo señalarse ahora que es cuestión distinta de la anterior la relacionada con el efecto jurídico que debe atribuirse a la aceptación por parte de la Hacienda Foral, con eficacia exclusivamente para 2009, de la propuesta de cambio de domicilio referida a doña AAA, ya que esta aceptación se produce mediante la Resolución (...) /2009 del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, de conformidad con lo previsto en el artículo 43.5 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, del Convenio Económico, y acordando acceder a la propuesta formulada por la AEAT en relación al cambio de domicilio fiscal de la interesada, con efectos desde (...) de enero de 2009.

16° Resuelto lo anterior hemos de ocuparnos de la segunda cuestión enunciada anteriormente referida a la prescripción de los créditos entre Administraciones y que surge por cuanto la del Estado reclama que el cambio de domicilio que solicita tenga efectos desde el (...) de enero de 2004, mientras que la Hacienda Foral, fundándose en el informe del Servicio Jurídico de la AEAT de (...) de junio de 2007 (que acompaña a sus alegaciones), aceptada la petición de cambio de domicilio para el periodo 2009, considera que esta petición supera el plazo de cuatro años de prescripción que debe aplicarse al caso ya que la solicitud de cambio de domicilio fue formulada por la Administración estatal (...) de abril de 2009.

Respecto de esta segunda cuestión, esta Junta Arbitral entiende que, siendo posible, según hemos expuesto, que la petición de un cambio de domicilio efectuada por cualquier Administración tenga efectos para ejercicios no prescritos, sin embargo no podemos aceptar el límite de retroacción de cuatro años alegado por la Hacienda Tributaria de Navarra, basándose en que es éste el periodo de prescripción de los créditos de derecho público no tributarios entre Administraciones, pues, si bien no existe duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son créditos de derecho público no tributarios, debe tenerse en cuenta que las

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones.

Es decir, siendo evidente que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, sin embargo esto no impide que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de la contribuyente.

Por tal razón, la resolución del presente conflicto ha de limitarse a resolver sobre la determinación de la residencia habitual de doña AAA en relación con los años o periodos sobre los que, existiendo discrepancia entre las dos Administraciones, exista un material probatorio suficiente.

III.4. La petición de cambio de domicilio instada por la Administración estatal

17° Antes de abordar la cuestión referente a la procedencia del cambio de domicilio de doña AAA, esta Junta Arbitral considera procedente realizar algunas consideraciones de carácter general relacionadas con elementos esenciales para la resolución. Tales consideraciones afectan al concepto "residencia habitual" y a las reglas que, sobre la prueba, han de aplicarse en este caso.

A este efecto, podemos adelantar ahora que, en virtud del artículo 8 del Convenio Económico, se deberán entender domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su *residencia habitual* en territorio navarro, determinándose esta situación mediante criterios legalmente establecidos tales como: la permanencia durante el mayor número de días de un determinado periodo; por la vivienda habitual; el principal centro de intereses; etc. Y si bien es cierto que la propia norma también dispone de otros elementos que contribuyen a la fijación de la residencia habitual con mayor grado de certeza, la propia naturaleza del hecho que ha de determinarse -la habitualidad o permanencia- hace que la vinculación de una persona con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que admite y es compatible con estancias en otros lugares o partes del territorio.

18° La anterior afirmación, por lo demás obvia, es importante cuando han de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues normalmente, casi necesariamente, coexistirán otras pruebas que demuestran su estancia en lugares diferentes. Por tal motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

Debe también señalarse ahora que, en el caso y según las reglas que rigen esta materia, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria aportar las pruebas en las que se sustente el derecho que reclama, pues, a quien desea afirmar su derecho, incumbe la carga de demostrar los hechos determinantes del mismo, del mismo modo que recae en su perjuicio su falta de acreditación.

Finalmente, consideramos que la resolución que debe adoptarse en este caso, o en otros, debe hacerse para cada ejercicio o periodo de manera individualizada sin que, como regla general, las pruebas relativas a un año puedan proyectarse sobre otros distintos.

19° Pues bien, de la actuación probatoria desarrollada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se desprende que doña AAA ha tenido, durante los años 2005, 2006, 2007 y 2008, su residencia habitual en Madrid, en CCC.

En particular, en el expediente se han incorporado pruebas e indicios relevantes del domicilio en Madrid, en relación con el año 2005, ya que los consumos de agua facturados a la vivienda de Pamplona BBB ascendieron a 25 m³ y los de electricidad a 103 Kwh, lo que comparado con los consumos medios -según datos que obran en el expediente relativo al conflicto nº 22/2009, resuelto por esta Junta Arbitral, son de 55.000 litros por año y persona y 5.602 Kwh por año y

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

persona- acreditan que residencia habitual no era el citado domicilio. Y a igual resultado nos conduce el examen de los citados consumos que se han producido durante el año 2006, correspondiendo a facturación de agua 28 m³ ya electricidad 303 Kwh.

En ambos casos, este dato debe unirse a la aceptación -hecha por la interesada- de su permanencia durante temporadas en Madrid, aunque sin precisar el número de días en que residía en su vivienda en esta ciudad.

En relación con el año 2007 porque, de igual forma, los consumos de agua (72 m³) y de electricidad (801 kwh) -no existe incompatibilidad entre la información que aporta la AEAT y la que suministra la interesada en sus alegaciones- también se alejan de las cifras que indicarían una cierta permanencia en la vivienda de Pamplona; debiendo tomarse en consideración que, en este mismo año, las actuaciones desarrolladas por un agente tributario en la vivienda de Pamplona arrojaron como resultado que no se contestaba a las llamadas; que en el buzón de correos no aparecía su identificación, y que, preguntado un vecino, respondió que la interesada vivía en Madrid.

Del mismo modo, en relación con el año 2008, el consumo de agua que acredita la interesada -aunque solo referido a cinco meses- es de 6 m³, y el de electricidad -también con información parcial- es de 622 kwh. Cifras que también se alejan de las que indicarían una cierta permanencia en la vivienda de Pamplona. Por otra parte, debe tomarse además en consideración que, en este mismo año, un agente tributario se personó en la misma vivienda de Pamplona dejando constancia de que el timbre estaba desconectado y no existía identificación alguna en el buzón de correos. Y que, de las actuaciones desarrolladas por un agente tributario en los distintos inmuebles en Madrid, propiedad de la interesada, y muy especialmente en el situado en CCC, arrojaron resultados demostrativos de su residencia en Madrid y no en Pamplona, según hemos resumido anteriormente.

Debe además añadirse a lo anterior que, otras pruebas e indicios que se han aportado al expediente -tanto por la AEAT, como por la hacienda Foral y por doña AAA-, no contradicen la conclusión alcanzada por esta Junta (línea de teléfono disponible, dirección suministrada a efectos de correspondencia o notificaciones, intereses de naturaleza económica), sino que vendrían a reforzarla, si bien, al no haberse precisado el periodo exacto al que se refieren, no pueden ser tomadas ahora en consideración.

Por otra parte, todo el material probatorio inicialmente aportado por la AEAT, entendemos que tenía ya el mínimo de consistencia suficiente como para incitar a quienes negaban su pretensión a la aportación de indicios y pruebas contradictorias con las primeras, pues si, según dijimos, la carga de la prueba competía a la Administración del Estado (que debía destruir la presunción de veracidad de las declaraciones presentadas por la contribuyente), ello no puede entenderse como una exoneración total de toda actividad probatoria cuando ya se conocían los materiales sobre los que se ejercitaba la petición de cambio de domicilio. Así se desprende de lo previsto en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que establece:

"2. Corresponde al actor y al demandado reconviniendo la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior."

Finalmente, hemos de precisar que las conclusiones alcanzadas en esta resolución no afectan al año 2004, sobre el cual el material probatorio es insuficiente para desvirtuar la realidad del domicilio en Navarra en ese año, pues, a estos efectos, cobra relevancia la presunción de veracidad de las declaraciones, esgrimida por la Hacienda Tributaria de Navarra como argumento para oponerse a la pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Obviamente, la presunción de veracidad de las declaraciones, que se basa en el principio de

Por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución, se inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la presente Resolución

que no puede imputarse a nadie una infracción de la ley sin aportar prueba que directa o indiciariamente acredite su comisión, no significa que la Administración haya de estar en todo caso a lo declarado por los obligados tributarios, pues, si bien los datos declarados pueden ser objeto de comprobación y de rectificación, es necesario que la Administración o quien alegue su falsedad acredite que no responden a la realidad.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente

IV. ACUERDO

Estimar parcialmente la reclamación formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y declarar que doña AAA ha tenido, durante los años 2005, 2006, 2007 y 2008, su residencia habitual en Madrid.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

El Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra remitirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las autoliquidaciones y los expedientes de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de la contribuyente doña AAA de los periodos impositivos 2005, 2006, 2007 y 2008 o copia compulsada de dichas autoliquidaciones y expedientes, y efectuará las compensaciones que procedan por los ingresos o, en su caso, devoluciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio que la obligada tributaria haya realizado o haya obtenido en relación con dichos periodos impositivos.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, 15 de octubre de 2010

Esta Sentencia inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la Resolución de 15 de octubre de 2010, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 23/2009

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Sala tercera. Sección segunda

Sentencia de 21 de noviembre de 2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiuno de noviembre de dos mil doce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por D^a. AAA, representada por la Procuradora D^a. (...), bajo la dirección de Letrado; y, estando promovido contra la Resolución 23/2009, de 15 de octubre de 2010, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Habiendo sido partes recurridas, de un lado, la Comunidad Foral de Navarra, representada por el Procurador D. (...), bajo la dirección de Letrado, y de otro, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con fecha 15 de octubre de 2010, adoptó resolución en el conflicto número 23/2009, promovido por el Director General de la AEAT contra la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra en relación con la domiciliación de D^a. AAA. En dicha resolución se acuerda: *"Estimar parcialmente la reclamación formulada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y declarar que D^a. AAA ha tenido, durante los años 2005, 2006, 2007 y 2008, su residencia habitual en Madrid"*.

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución, D^a. AAA formuló Recurso Contencioso-Administrativo. Termina suplicando de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, y, en consecuencia tener como residencia habitual de la recurrente durante los años 2005, 2006, 2007 y 2008 a Pamplona.

TERCERO.- Acordado señalar día para el fallo en el presente recurso cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 7 de noviembre de 2012, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo Ordinario, interpuesto por la Procuradora D^a. (...), actuando en nombre y representación de D^a. AAA, la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 15 de octubre de 2010, por la que se resolvió el Conflicto número 23/2009 entre la Administración del Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Visto el acuerdo existente entre las Administraciones involucradas sobre el "cambio de domicilio interesado" las cuestiones a resolver son:

Esta Sentencia inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la Resolución de 15 de octubre de 2010, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 23/2009

1º.- La procedencia de que el cambio de domicilio instado por la Administración del Estado pudiera retrotraerse a periodos no prescritos, anteriores a 2009, por cuanto la Hacienda Foral opone a dicha posibilidad tanto la prescripción de los derechos que ejercita la Administración estatal como la existencia de acuerdos entre ambas administraciones que limitarían, en el caso, los efectos *pro praeterito* de la petición que motiva el conflicto.

2º.- En caso de considerarse posible acoger la petición de cambio de domicilio referida a ejercicios anteriores a 2009, no prescritos, deberá resolverse entonces, a la vista de las alegaciones y pruebas aportadas por las partes y la interesada, la cuestión de fondo suscitada por la Administración estatal relativa a la procedencia o no de dicho cambio.

La resolución de dicho conflicto fue del siguiente tenor: "*Estimar parcialmente la reclamación formulada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y declarar que Dª. AAA ha tenido, durante los años 2005, 2006, 2007 y 2008, su residencia habitual en Madrid*".

Por tanto, no se estimó la petición de la AEAT referida al ejercicio 2004.

La resolución citada no fue impugnada por las Administraciones interesadas en el conflicto, sino por Dª. AAA.

Esta circunstancia, la formulación del Recurso Contencioso-Administrativo por Dª. AAA y no por la Comunidad Foral de Navarra, es la que justifica que el Abogado del Estado oponga la inadmisibilidad del recurso, excepción (sic) de carácter procesal que ha de ser tratada con carácter previo.

SEGUNDO.- Sobre esta circunstancia interesa poner de relieve que la demandante se limita a alegar como fundamento de su legitimación el artículo 19.1 a) de la Ley Jurisdiccional, sin que el escrito de conclusiones haga razonamiento alguno sobre este extremo pese a la excepción opuesta por el Abogado del Estado en la contestación a la demanda.

También interesa poner de relieve que la Comunidad Foral de Navarra ha comparecido en el proceso como demandada, posición procesal que se explica, de un lado porque no interpuso recurso contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y, de otro, porque con este carácter de parte codemandada fue como solicitó que se la tuviera en su escrito de 8 de marzo de 2011, a lo que se accedió por providencia de 16 de marzo de 2011.

TERCERO.- La petición que formula en su escrito de 4 de julio de 2011 la Comunidad Foral de Navarra tiene el siguiente contenido: "*Que, teniendo, por presentado este escrito con devolución del expediente administrativo, lo admita; tenga por contestada la demanda en autos del Recurso Contencioso-Administrativo número 17/2011; y previa la pertinente tramitación, se sirva dictar sentencia por la que se declare que el cambio de domicilio fiscal de la recurrente ha de ser con efectos de 1 de enero de 2009.*".

Es evidente que tal petición no se ajusta a su posición de demandado. Contrariamente, se identifica con la pretensión del actor. Se trata, pues, de un demandado que actúa materialmente como demandante lo que no es admisible y que comporta que sus alegaciones y peticiones no puedan ser tomadas en consideración. En cualquier caso, ha de subrayarse que ni en la contestación a la demanda ni en el escrito de conclusiones hay argumentación alguna sobre la inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado.

CUARTO.- No es dudoso el interés que el recurrente tiene en la resolución del conflicto, interés que le legitimará para, en su día, impugnar por falta de competencia la resolución liquidatoria que lleve a cabo la AEAT.

Pero es evidente que quien no ha sido parte en el procedimiento administrativo, porque la ley no le reconoce esa condición, no puede serlo en un proceso contencioso posterior con carácter autónomo a las Administraciones involucradas.

Esta Sentencia inadmitió el recurso interpuesto por el contribuyente contra la Resolución de 15 de octubre de 2010, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 23/2009

Efectivamente, la reivindicación de potestad competencial que el conflicto decidido comporta, por ser una "potestad" está fuera del ámbito de poder de la actora, que, evidentemente, no es administración, sino particular.

No puede confundirse, como hemos adelantado, el interés que la actora tiene en la solución del conflicto, que podrá hacer valer en el proceso pertinente cuando se gire la correspondiente liquidación, con la titularidad de la potestad competencial discutida en el conflicto, a la que es totalmente ajena.

Parece evidente que si dos Administraciones consienten la solución de un conflicto, no puede venir un tercero a hacer valer una potestad de una de las Administraciones involucradas en el conflicto contra su voluntad.

QUINTO.- Lo razonado comporta la inadmisión del Recurso Contencioso-Administrativo con expresa condena en costas a la recurrente que no podrá exceder de 3.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos inadmitir e inadmitimos el Recurso Contencioso-Administrativo Ordinario interpuesto por la Procuradora D^a. (...), actuando en nombre y representación de D^a. AAA, contra la resolución, de 15 de octubre de 2010, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la recurrente que no podrán exceder de 3.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. (...) D. (...) D. (...) D. (...) D. (...).

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. (...), estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.

RESOLUCIÓN DE 14 DE OCTUBRE DE 2010. CONFLICTO 26/2009

Conflicto: 26/2009
Promotor: Administración del Estado
Contra: Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes
Fecha de la resolución: 14 de octubre de 2010

**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

I. ANTECEDENTES

1º El día (...) de octubre de 2009 se recibió en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra un escrito del Director General de la AEAT, mediante el cual se plantea ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra conflicto con la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra en relación con la domiciliación de los contribuyentes don AAA y doña BBB.

Detalla la Administración del Estado que, el (...) de mayo de 2009, notificó a la Hacienda Foral propuesta de modificación del domicilio de los citados contribuyentes con efectos para todos los ejercicios no prescritos, pues, siendo que ambos contribuyentes aparecen como residentes en Pamplona CCC, a juicio de aquella Administración no se encuentran correctamente domiciliados, proponiendo su rectificación a la ciudad de Barcelona DDD.

2º La propuesta anterior toma su fundamento en las actuaciones desarrolladas por las dependencias de Inspección de la AEAT de Navarra y de Barcelona que arrojaron como resultado lo siguiente:

- Por parte de la Dependencia Regional de Inspección de Navarra se ha verificado, mediante personación -el día (...) de agosto de 2007- de un agente tributario en el domicilio de los contribuyentes en Pamplona, que no se contesta a las llamadas del portero automático; que una vecina -que no aparece identificada en la diligencia- no conoce realmente a los interesados aunque reconoce el apellido del marido; y que en el buzón correspondiente aparecen los apellidos AAA-BBB.
- Asimismo se ha constatado que el domicilio declarado en Pamplona CCC, es propiedad de dos hermanas de don AAA.
- Por parte de la Dependencia Regional de Inspección de Barcelona, se ha verificado que (a) la documentación remitida por el interesado a esa Dependencia de Inspección lo fue desde Barcelona constando en el remite como dirección DDD; (b) que la actividad desarrollada por el señor AAA consiste en el alquiler de inmuebles, estando todos ellos sitios en Barcelona; (c) que la tributación por IVA se realiza al 100 por 100 en territorio común; (d) que el (...) de diciembre de 2008 se entregaron a ambos interesados dos solicitudes de aportación de datos en DDD de Barcelona, y que, habiendo comparecido el (...) de enero siguiente en las dependencias de la Inspección para atender dichos requerimientos, el señor AAA, en nombre propio y en el de su esposa, manifestó, según consta en la diligencia extendida en esta fecha, que tiene su domicilio en Pamplona CCC, que, dicho inmueble, que ocupa sin arrendamiento, es propiedad de sus hermanas, y que, por razones de salud, entre otras causas, pasa temporadas en Barcelona. En ese mismo día, el

interesado aportó a la Inspección el libro de familia, comunicaciones de la Seguridad Social dirigidas a la calle DDD (Barcelona), certificación de rentas correspondiente al IRPF, ejercicio 2005, dirigida a esa misma dirección (Barcelona) y emitida el (...) de diciembre de 2006, así como también justificantes de consumos de gas, agua y electricidad, correspondientes a 2006 y 2008 y al inmueble sito en la Calle DDD.

- De los citados justificantes se desprende que los consumos de electricidad, según facturación de (...) son, para el año 2008, los siguientes: Marzo a mayo: 483 kwh; Mayo a julio: 400 kwh; Julio a septiembre: 338 kwh; Septiembre a noviembre: 438 kwh
- Por su parte, los consumos de gas han ascendido durante el año 2008 a los siguientes: febrero y marzo 92 m³; marzo a junio 26 m³; julio y agosto 6 m³; agosto a octubre 7 m³.
- Finalmente, de los justificantes de consumos de agua, se desprenden, para el año 2006, meses abril-julio, un consumo de 19 m³, y para el año 2008, meses de enero a abril, 28 m³; de abril a julio, 36 m³; de julio a octubre, 36 m³.
- Por otra parte, también se ha podido constatar por los datos obrantes en la AEAT que las cuentas bancarias de que son titulares los interesados pertenecen a sucursales de entidades sitas en Cataluña (siete en Barcelona y tres en otros municipios de Cataluña) salvo una situada en Pamplona, si bien, en todas ellas, la dirección para la correspondencia es la calle DDD (Barcelona), salvo en un caso en que consta una dirección en Gerona y, en otro, en el que no consta la dirección.
- Consta asimismo a la AEAT que todos los inmuebles de que son titulares los interesados están situados en Barcelona (seis residenciales, un aparcamiento, un local comercial y un solar).

3º Tras la descripción del anterior material probatorio y con fundamento en el mismo, continúa el escrito del Director General de la AEAT detallando cómo se solicitó del Gobierno de Navarra la confirmación del cambio de domicilio con efectos para todos los ejercicios no prescritos, recibiendo como respuesta una resolución del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, de (...) de septiembre de 2009, acompañada de un informe, en el que se exponía lo siguiente:

- Haber realizado actuaciones al respecto de las que se desprendía que: (a) la dirección que constaba a la Hacienda Foral era la correspondiente a Pamplona CCC; (b) que no figuran en Navarra inmuebles a nombre de los interesados; (c) tampoco aparecen como socios de ninguna entidad en Navarra; (d) ni son titulares de líneas de teléfono en Navarra; (e) que el Sr. AAA figura, desde (...) /08/2009, dado de alta en el IAE en Navarra en la actividad alquiler de locales; (f) que, en la declaración del IRPF, ejercicio 2005, figura un donativo a una entidad situada en Barcelona y a otra en Zaragoza, apareciendo en ambos casos como dirección la correspondiente a la calle DDD (Barcelona); y que los pagos de las autoliquidaciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2005 a 2007, se efectuaron desde la sucursal que (...) tiene en la calle (...) en Barcelona.
- Asimismo, la Resolución (...) /2009 del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, expone, en lo esencial, que, de conformidad con lo previsto en el artículo 43.5 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, del Convenio Económico, se acuerda acceder a la propuesta formulada por la AEAT en relación al cambio de domicilio fiscal de ambos interesados, con efectos desde (...) de enero de 2009.

4º Por todo lo anterior, concluye el escrito por el que el Director General de la AEAT plantea el presente conflicto que:

Primero.- Existe acuerdo entre las Administraciones en conflicto respecto a la procedencia del cambio de domicilio a Barcelona.

Segundo.- Existe discrepancia en cuanto a los efectos temporales que debe tener el cambio de domicilio por cuanto la AEAT considera procedente retrotraer sus efectos a los ejercicios no

prescritos, mientras que la Hacienda Foral, considera que dicho cambio solo debe tener eficacia a partir del (...) de enero de 2009.

Tercero.- Con fundamento en lo establecido en los artículos 43.5 y 6 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, del Convenio Económico y en los artículos 3 y 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, esta Junta Arbitral es competente para conocer el presente conflicto, interpuesto en tiempo y forma.

Cuarto.- Según se desprende del material probatorio antes mencionado, existen evidencias de que, al menos desde el (...) de enero de 2005, don AAA y doña BBB, tenían ubicado su domicilio fiscal en Barcelona.

Quinto.- En consecuencia, solicita a esta Junta Arbitral dicte resolución estimando la petición formulada en el sentido de que los efectos del cambio de domicilio de los contribuyentes antes mencionados se retrotraigan a los ejercicios no prescritos.

5° En cumplimiento de lo establecido en el Reglamento de la Junta Arbitral, el Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de (...) de octubre de 2009, admitió a trámite el conflicto y dio traslado a la Hacienda Foral, emplazándola por plazo de un mes para formular alegaciones y aportar las pruebas y documentación pertinentes.

6° El Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra remitió a la Junta Arbitral escrito de fecha (...) de diciembre de 2009, evacuando el trámite de alegaciones.

En dicho escrito se manifiesta, en primer lugar, que la razón por la cual la Hacienda Foral había reconocido el cambio de domicilio de los contribuyentes, con efectos desde (...) de enero de 2009, residía en los acuerdos alcanzados entre ambas Administraciones el (...) de octubre de 2008 y el (...) de febrero de 2009, relativos a los intercambios de información sobre expedientes de cambio de domicilio. En estos acuerdos se hacía constar la intención de que, en casos de contribuyentes de escaso riesgo, el cambio de domicilio tuviese principalmente efectos de futuro, evitándose la retroacción por los costes de investigación que ello generaba. Por ello, el acuerdo de la Hacienda Foral atribuyó un efecto mínimo a la propuesta formulada por la Dirección de la AEAT.

En segundo lugar, y en relación con el efecto temporal que debe atribuirse al cambio de domicilio, expone el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra que la petición formulada por la AEAT, el (...) de junio de 2009, no debe extender sus efectos más allá de cuatro años contados a partir de esa fecha. Es decir, que afectaría a los impuestos que fueran exigibles a partir del (...) de junio de 2005, una vez constatados los hechos determinantes del cambio de domicilio. Otra solución sería contraria al criterio expresado en un informe del Servicio Jurídico de la AEAT, de (...) de junio de 2007, que declaraba ser aplicable a estos casos, créditos de derecho público entre Administraciones, la Ley General Presupuestaria, la cual fija en cuatro años el plazo de prescripción.

En tercer término, considera la Hacienda Foral que, del material probatorio existente, no se desprende que los contribuyentes hubiesen tenido su domicilio fuera de Navarra con anterioridad al (...) de enero de 2009, ya que venían presentando todas sus declaraciones, referentes al IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio, a la Comunidad Foral. Por otra parte, de los consumos de agua, gas y electricidad realizados, cuentas bancarias, bienes patrimoniales, se deduce que los contribuyentes residían tanto en territorio común como en territorio foral, sin que se haya probado su permanencia, con anterioridad a 2009, más de 183 días en territorio común. Menos aún con anterioridad a 2007, momento en que se iniciaron las actuaciones de información por parte de la AEAT.

Finaliza su escrito de alegaciones solicitando de esta Junta Arbitral que dicte resolución por la que declare la procedencia del cambio de domicilio de los contribuyentes afectados en el conflicto, con efectos exclusivos desde el (...) de enero de 2009.

Aporta asimismo al escrito anexos que documentan las afirmaciones relativas a las reuniones celebradas entre ambas Administraciones en 2008 y 2009, Y del Informe del Servicio Jurídico de la AEAT, de (...) de junio de 2007.

7º El (...) de mayo de 2010, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución por la que se dio traslado del escrito de alegaciones presentado por la Hacienda Foral a la Administración del Estado, declaró abierto el periodo de instrucción, nombrando ponente a don (...), y emplazó a las partes por un plazo de dos meses para aportación de las pruebas que considerasen pertinentes.

8º En el citado plazo se remitió a esta Junta Arbitral escrito de la Hacienda Foral, de (...) de mayo de 2010, reiterando las manifestaciones antes resumidas y las antedichas peticiones acerca del pronunciamiento que se solicita a esta Junta.

9º El Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 43, apartado 6, del Convenio Económico, en redacción dada por la Ley 25/2003, comunicó a los contribuyentes, don AAA y doña BBB, el conflicto suscitado atorgándoles un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar las pruebas que ".considerasen convenientes.

10º El (...) de agosto, en el plazo concedido al efecto, don AAA y doña BBB presentaron ante esta Junta Arbitral sus alegaciones en las que manifestaban, en lo esencial, que, al alcanzar la edad de jubilación, decidieron trasladar su domicilio desde Barcelona a Pamplona, en la vivienda ya señalada, propiedad de sus parientes, manteniendo la residencia que poseían en Barcelona al efecto de pasar temporadas en ella, principalmente por razones médicas. Asimismo exponen su rechazo a las pruebas practicadas por la AEAT afirmando que, en 2008, cuando recibieron el requerimiento de información en su domicilio en Barcelona, tras seis intentos infructuosos, solo pudieron encontrar al señor AAA por estar su esposa ausente en Pamplona; que los consumos de servicios relacionados con la vivienda de Barcelona acreditan que su residencia en esta ciudad es esporádica; que las direcciones bancarias desde las que efectuaron pagos a la Hacienda son inexactas y que, por tratarse de entidades de ámbito nacional, pueden operar con ellas desde cualquier lugar; y que, por razones médicas, ha permanecido en Barcelona durante un largo periodo en el año 2009. Finalmente, los interesados rechazan que, sin su consentimiento, la Administración del Estado pueda promover el cambio de su residencia. Aportan también, declaración de las hermanas del señor AAA en la que afirman que tanto don AAA como doña BBB residen con ellas en el piso de Pamplona, calle CCC.

II. NORMAS APLICABLES

11º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, y por la Ley 25/2003, de 15 de julio.
- b) El Título VI de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
- c) El Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- d) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

12º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto suscitado por una discrepancia respecto a la domiciliación de los contribuyentes, don AAA y doña BBB, al venir así establecido en el artículo 51.1.c) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el que se le asignan las siguientes funciones:

"a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes."

III.2. El objeto del presente conflicto

13° Afirmada en primer término la competencia de esta Junta Arbitral y determinada la naturaleza del conflicto, hemos de comenzar advirtiendo que, a la vista de las alegaciones realizadas por las partes, ambas aceptan la procedencia del cambio de domicilio solicitado por la Administración estatal en cuanto se refiere o afecta al ejercicio 2009, razón por la cual el objeto de esta resolución se ha de centrar en los aspectos en que existen discrepancias entre la Administración estatal y foral y que, en lo esencial, son los siguientes:

1ª.- La procedencia de que el cambio de domicilio instado por la Administración del Estado pueda retrotraerse a periodos no prescritos, anteriores a 2009, por cuanto la Hacienda Foral opone a dicha posibilidad tanto la prescripción de los derechos que ejercita la Administración estatal como la existencia de acuerdos entre ambas administraciones que limitarían, en el caso, los efectos *pro praeterito* de la petición que motiva el conflicto.

2ª.- En caso de considerarse posible acoger la petición de cambio de domicilio referida a ejercicios anteriores a 2009, no prescritos, deberá resolverse entonces, a la vista de las alegaciones y pruebas aportadas por las partes y los interesados, la cuestión de fondo suscitada por la Administración estatal relativa a la procedencia o no de dicho cambio.

III.3. La retrotracción de efectos del cambio de domicilio a periodos no prescritos

14° La primera cuestión que debe resolverse es la referente a la procedencia de que el cambio de domicilio instado por la Administración del Estado pueda retrotraerse a periodos anteriores a 2009, como pretende esta parte, fijando la fecha de la retrotracción de efectos al (...) de enero de 2005, sin perjuicio de la prescripción que se hubiese producido. Mientras que la Hacienda Foral se opone a dicha posibilidad invocando tanto la prescripción de los derechos que ejercita la Administración estatal, como la existencia de acuerdos entre ambas administraciones que limitarían, en el caso, los efectos *pro praeterito* de la petición que motiva el conflicto.

En relación a este primer motivo de discrepancia entre las dos Administraciones, hemos de examinar en primer término tanto la naturaleza como el contenido de los criterios fijados el (...) de octubre de 2008 y el (...) de febrero de 2009 por las dos Administraciones, relativos a los intercambios de información sobre expedientes de cambio de domicilio, con la finalidad de averiguar sus efectos sobre el presente conflicto.

15° Con esta finalidad hemos de decir que las actuaciones administrativas de referencia, son actuaciones que anteceden a las que están previstas en el artículo 43.5 del Convenio Económico en el que se ordena:

"Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal.

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo."

En efecto, se trata de reuniones celebradas conjuntamente por ambas Administraciones, informadas por el principio de cooperación, en las que se analizan, entre otras muchas cuestiones, los expedientes de cambio de domicilio cuando su tramitación hubiese superado el plazo de dos meses, con la finalidad de coordinar y compartir información, sin que pueda afirmarse que se trata de acuerdos que pudieran constituir fuente de Derecho o tener efectos vinculantes para ambas administraciones. Así se desprende también de sus contenidos por cuanto, en el acta levantada en la sesión de (...) de octubre de 2008, se hace constar que, debido a la multitud de expedientes en tramitación, la AEAT proponía simplificar el procedimiento siempre que se tratase de obligados tributarios personas físicas sin actividad independiente a los que se les pudiese encauzar voluntariamente el cambio de domicilio. Además, se proponía, como hacía constar la Hacienda Foral, que para casos razonables y para contribuyentes de escaso riesgo el cambio de domicilio se aplicaría a uno o dos años (de retroacción). Por su parte, en el acta correspondiente a la reunión del (...) de febrero de 2009 se reiteraba la propuesta anterior para que, salvo consideración especial, la fecha de efectos del cambio de domicilio no se determinase para ejercicios no prescritos.

16° Expuesto lo anterior, a juicio de esta Junta Arbitral los elementos con que debe resolverse esta discrepancia provienen, en primer lugar, del propio Convenio Económico que, en la disposición antes citada, expresa que los acuerdos sobre cambio de domicilio han de fijar *"la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos"*, y que, en el caso en que *"no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo"*. Es decir, acudiendo, previa audiencia de los contribuyentes afectados, a la Junta Arbitral que se contempla y regula en el artículo 51 del Convenio Económico. Y, en segundo lugar, de la propia naturaleza de las reuniones celebradas entre ambas administraciones a cuyas actas y contenidos hemos hecho referencia anteriormente.

Pues bien, de la conjunción de ambos elementos se desprende que, por una parte y según las previsiones del Convenio, los acuerdos que al respecto alcancen las dos Administraciones pueden afectar a ejercicios anteriores al que transcurre cuando se insta por parte de cualquiera de ellas el cambio de domicilio de un contribuyente, lo que debe decidirse conforme a criterios de derecho y legalidad y en virtud de las pruebas existentes y de las normas que resulten de aplicación al caso. Y, de otra parte, que la naturaleza de las reuniones celebradas entre ambas Administraciones, cuyo contenido ha quedado reflejado en las actas aportadas por la Hacienda Foral, nos les confiere el carácter de acuerdos sino que se trata de meros criterios de coordinación, no siendo además adoptados o fijados por un órgano con competencia para adoptar resoluciones vinculantes. Otra interpretación podría conducir a inaplicar las disposiciones del Convenio Económico o a remitir la determinación de su contenido a acuerdos entre las dos Administraciones, lo que no es posible excepto en los casos en que el propio Convenio lo haya previsto expresamente atribuyendo la competencia para ello a un órgano determinado.

Por tanto, existiendo en las normas en el Convenio Económico que resultan de aplicación al caso en las que se contienen previsiones sobre los posibles efectos retroactivos de los cambios de domicilio, y sin que los criterios fijados por ambas administraciones pudieran oponerse a ellas, debe aceptarse que una petición de cambio de domicilio pueda extenderse a ejercicios anteriores a aquél en el que se formuló, debiendo señalarse ahora que es cuestión distinta de la anterior la relacionada con el efecto jurídico que debe atribuirse a la aceptación por parte de la Hacienda Foral, con eficacia exclusivamente para 2009, de la propuesta de cambio de domicilio referida a don AAA y a doña BBB, ya que esta aceptación se produce mediante la Resolución (...)/2009 del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, de conformidad con lo previsto en el artículo 43.5 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, del Convenio Económico, y acordando acceder a la propuesta formulada por la AEAT en relación al cambio de domicilio fiscal de ambos interesados, con efectos desde (...) de enero de 2009.

17° Resuelto lo anterior hemos de ocuparnos de la segunda cuestión enunciada anteriormente referida a la prescripción de los créditos entre Administraciones y que surge por cuanto la del Estado reclama que el cambio de domicilio que solicita tenga efectos desde el (...) de enero de

2005, mientras que la Hacienda Foral, fundándose en el informe del Servicio Jurídico de la AEAT de (...) de junio de 2007 (que acompaña a sus alegaciones), aceptada la petición de cambio de domicilio para el periodo 2009, considera que esta petición supera el plazo de cuatro años de prescripción que debe aplicarse al caso ya que la solicitud de cambio de domicilio fue formulada por la Administración estatal el (...) de junio de 2009, motivo por el cual la máxima retroacción de efectos del cambio de domicilio debería fijarse el (...) de junio de 2005.

Respecto de esta segunda cuestión, esta Junta Arbitral entiende que, siendo posible, según hemos expuesto, que la petición de un cambio de domicilio efectuada por cualquier Administración tenga efectos para ejercicios no prescritos; sin embargo no podemos aceptar el límite de retroacción de cuatro años alegado por la Hacienda Tributaria de Navarra, basándose en que es éste el periodo de prescripción de los créditos de derecho público no tributarios entre Administraciones, pues, si bien no existe duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son créditos de derecho público no tributarios, debe tenerse en cuenta que las consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones.

Es decir, siendo evidente que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, sin embargo esto no impide que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes. Por tal razón, la resolución del presente conflicto ha de limitarse a resolver sobre la determinación de la residencia habitual de los contribuyentes precitados en relación con los años o periodos sobre los que, existiendo discrepancia entre las dos Administraciones, exista un material probatorio suficiente.

III.4. La petición de cambio de domicilio instada por la Administración estatal

18º Antes de abordar la cuestión referente a la procedencia del cambio de domicilio de don AAA y doña BBB, esta Junta Arbitral considera procedente realizar algunas consideraciones de carácter general relacionadas con elementos esenciales para la resolución. Tales consideraciones afectan al concepto "residencia habitual" y a las reglas que, sobre la prueba, han de aplicarse en este caso.

A este efecto, podemos adelantar ahora que, en virtud del apículo 8 del Convenio Económico, se deberán entender domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas físicas que tengan su *residencia habitual* en territorio navarro, determinándose esta situación mediante criterios legalmente establecidos tales como: la permanencia durante el mayor número de días de un determinado periodo; por la vivienda habitual; el principal centro de intereses; etc. Y si bien es cierto que la propia norma también dispone de otros elementos que contribuyen a la fijación de la residencia habitual con mayor grado de certeza, la propia naturaleza del hecho que ha de determinarse -la habitualidad o permanencia- hace que la vinculación de una persona con una parte del territorio no ha de ser exclusiva o única, sino que admite y es compatible con estancias en otros lugares o partes del territorio.

19º La anterior afirmación, por lo demás obvia, es importante cuando han de examinarse las pruebas o indicios tendentes a acreditar la permanencia habitual de cualquier persona en un determinado lugar, pues normalmente, casi necesariamente, coexistirán otras pruebas que demuestran su estancia en lugares diferentes. Por tal motivo, el material probatorio deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

Debe también señalarse ahora que, en el caso y según las reglas que rigen esta materia, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria aportar las pruebas en las que se sustente el derecho que reclama, pues, a quien desea afirmar su derecho, incumbe la carga de demostrar los hechos determinantes del mismo, de igual modo que redundaría en su perjuicio su falta de acreditación.

Finalmente, consideramos que la resolución que debe adoptarse en este caso, o en otros, debe hacerse para cada ejercicio o periodo de manera individualizada sin que, como regla general, las pruebas relativas a un año puedan proyectarse sobre otros distintos.

20º Pues bien, de la actuación probatoria desarrollada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se desprende que don AAA y doña BBB han tenido, durante el año 2008, su residencia habitual en Barcelona, en su domicilio en la calle DDD, más no así en otros años anteriores.

Ello es así porque, en el expediente se han incorporado indicios relevantes del domicilio en Barcelona, como, por ejemplo, la localización en ese domicilio cuando se le entregaron dos solicitudes de aportación de datos; la dirección que ellos mismos suministraron para recibir la correspondencia; los consumos de agua y electricidad, correspondientes a 2008, del inmueble sito en la Calle DDD que, comparados con los consumos medios -según datos que obran en el expediente relativo al conflicto nº 22/2009, resuelto por esta Junta Arbitral, son de 55.000 litros por año y persona y 5.602 Kwh por año y persona-, acreditan su permanencia en el citado domicilio, y asimismo la ubicación de sus intereses económicos (inmuebles arrendados, entidades bancarias) en Barcelona.

Ahora bien, estas pruebas e indicios se refieren exclusivamente al año 2008, sin que se hayan aportado pruebas suficientes que desvirtúen la realidad del domicilio en Navarra en los años precedentes, pues, a estos efectos, cobra relevancia la presunción de veracidad de las declaraciones, esgrimida por la Hacienda Tributaria de Navarra como argumento para oponerse a la pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Obviamente, la presunción de veracidad de las declaraciones, que se basa en el principio de que no puede imputarse a nadie una infracción de la ley sin aportar prueba que directa o indiciariamente acredite su comisión, no significa que la Administración haya de estar en todo caso a lo declarado por los obligados tributarios, pues, si bien los datos declarados pueden ser objeto de comprobación y de rectificación, es necesario que la Administración o quien alegue su falsedad acredite que no responden a la realidad.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente

IV. ACUERDO

Estimar parcialmente la reclamación de formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y declarar que don AAA y doña BBB han tenido, durante el año 2008, su residencia habitual en Barcelona.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

El Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra remitirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las autoliquidaciones y los expedientes de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los contribuyentes Don AAA y Doña BBB del periodo impositivo 2008 o copia compulsada de dichas autoliquidaciones y expedientes, y efectuará las compensaciones que procedan por los ingresos o, en su caso, devoluciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que los obligados tributarios hayan realizado o hayan obtenido en relación con dicho periodo impositivo.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, 14 de octubre de 2010

RESOLUCIÓN DE 14 DE OCTUBRE DE 2010. CONFLICTO 25/2009

Conflicto: 25/2009
Promotor: Administración del Estado
Contra: Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes
Fecha de la resolución: 14 de octubre de 2010

**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

I. ANTECEDENTES

1º El día (...) de octubre de 2009 tuvo entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra -en adelante, Junta Arbitral- (artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se promovió conflicto sobre propuesta de cambio de domicilio de los contribuyentes don AAA y de doña BBB. Al escrito de planteamiento del conflicto se adjuntaron, entre otros documentos, la propuesta de cambio de domicilio dirigida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Hacienda Tributaria de Navarra y la resolución XXX/2009 del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra por la que se accedió parcialmente a dicha propuesta.

2º La Agencia Estatal de Administración Tributaria afirma, en su escrito de iniciación del conflicto, que el domicilio fiscal de los obligados tributarios a que afecta este expediente se encuentra en la calle DDD de Madrid, como resulta de las actuaciones realizadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra y por la de Madrid.

Según informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra, el domicilio declarado, tanto a la AEAT como al Gobierno de Navarra de don AAA y doña BBB, es CCC de Pamplona y sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el Impuesto sobre Patrimonio han sido presentadas ante el Gobierno de Navarra desde el año 1994. En las bases de datos de la Seguridad Social no consta domicilio alguno de los cónyuges, pero las actuaciones de comprobación llevadas a cabo arrojan los siguientes resultados:

1. El día (...) de septiembre de 2007 se personó un agente tributario en CCC Pamplona y, en la diligencia extendida al efecto, hizo constar que dicha dirección *"existe un bloque de viviendas con dos viviendas por planta. Se llama continuamente al portero automático y no contesta nadie. En el buzón correspondiente no figura ningún nombre. La vecina del 5º D dice que no conoce al obligado tributario, que en ese piso no vive nadie, que está vacío"*.
2. El día (...) de septiembre de 2008, el inspector actuario se personó en el mismo domicilio donde *"un señor que vive en el primer piso dijo desconocer a los Srs. AAA. El vecino de la puerta de enfrente (...) dijo que no tenía ni idea de que allí vivieran los Srs. AAA"*.
3. En las páginas blancas de (...) aparecen teléfonos del contribuyente en Pamplona y en Madrid (calle DDD).

4. La Sociedad (...), S.L. (NIF: (...)) está participada en un 58,99% por el Sr. AAA y en un 9,5% por su cónyuge (datos del 2006). El domicilio fiscal de la sociedad según la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a fecha (...) de abril del 2007, está situado en DDD de Madrid.
5. La sociedad EEE, S.L. estaba participada desde el 1 de enero de 2005, por ambos cónyuges en un 47% cada uno de ellos (total 94%) y tenía su domicilio en (...) (Málaga). Esta sociedad causó baja el 27 de abril de 2007.
6. La señora BBB, con fecha (...) de febrero de 2007, adquirió un bien inmueble en la calle DDD a la sociedad EEE, S.L. por un precio de 1.070.000 euros.
7. En la misma fecha, (...) de febrero de 2007, el matrimonio adquirió otro bien inmueble a EEE, S.L., en la Urbanización (...) de MMM, por un precio de 370.436,74 euros.
8. También el (...) de Febrero de 2007, la señora BBB adquirió un inmueble en la calle DDD (presumiblemente un garaje) a la empresa EEE S.L., por un precio de 29.999,57 euros.
9. El (...) de Agosto de 2007, ambos cónyuges adquirieron a EEE, S.L. una finca sita en (...) de Madrid, por 10.288.729 euros. La fecha indicada es posterior "a la fecha de baja de la empresa EEE, S.L."
10. En el año 2007, figuraban a nombre del señor AAA 19 fincas, la mayoría de ellas en (...), por un valor catastral de 864.586, 94 euros.
11. Doña BBB sólo tiene cuentas bancarias en Madrid (5 cuentas) y el Sr. AAA tiene 11 cuentas bancarias, 8 de ellas en Madrid.
12. El Sr. AAA presentó declaración resumen anual modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido, referido al ejercicio 2007, en la Administración de (...) de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid, por la actividad de alquiler de locales industriales.
13. En la Base de Datos del Gobierno de Navarra, no figuran actividades sujetas a Licencia Fiscal del Sr. AAA.

En cuanto a las actuaciones de comprobación del domicilio desarrolladas por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid, se consignan por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su escrito de planteamiento del conflicto, los siguientes resultados:

1. En el certificado catastral telemático emitido por la Dirección General del Catastro, doña BBB consta como titular, entre otros, de los siguientes inmuebles urbanos situados en Madrid: 1) DDD, de uso residencial y superficie de 362 m². 2) (...), de uso residencial y superficie de 121 m² (titularidad compartida al 50% por ambos cónyuges).
2. En diligencia de (...) de enero de 2009, instruida por un agente tributario en el domicilio sito en Madrid, calle DDD., se hizo constar que: "(...) (N.I.F. (...)), en calidad de hijo de los obligados tributarios, manifiesta que sus padres residen habitualmente en CCC de Pamplona (Navarra), no recordando el número del inmueble. Añade que el domicilio visitado es esporádicamente visitado por sus padres, sin tener carácter de domicilio habitual".

En diligencia aparte, el agente tributario hace constar lo siguiente: *"personado en la anterior dirección, preguntada por los obligados tributarios, la mujer que abre la puerta y no se identifica, manifiesta que aquel es el domicilio de los mismos, pasando al interior de la vivienda, de donde tras una conversación con alguna persona no identificada, comparece ante el Agente, quien dice ser (...), hijo de los obligados tributarios, que manifiesta que sus padres residen habitualmente en Pamplona. Añade desconocer si sus padres son propietarios de la vivienda visitada, afirmando que la misma está ocupada habitualmente por el personal de servicio y esporádicamente por él mismo. Preguntado por la dirección del domicilio de sus padres en Pamplona, alega desconocer el número de la calle, aunque señala que es en CCC de la capital navarra".*

En la misma fecha y en el mismo lugar, el Agente Tributario hace constar en diligencia que: *"El conserje de la finca manifiesta que los obligados tributarios residen de forma habitual y permanente durante todo el año en el piso (...)"*.

3. De la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social se desprende que don AAA tiene datos de alta a tres trabajadores, en el Régimen Especial del Hogar (fijos), declarando como domicilio de empresa y actividad Madrid, calle DDD.
4. De la página web (...) resulta que don AAA es titular del número (...) en Madrid, calle DDD
5. En la contestación al requerimiento de información realizado por la Inspección a (...), S.A.E., se ha recibido el documento de apertura de la cuenta bancaria donde consta que el sujeto pasivo declara como domicilio Pamplona, AAA y Madrid, DDD.
6. En contestación a los requerimientos de información realizados por la Inspección a Fundación (...) y Fundación (...), ambas manifiestan haber recibido donativos de AAA, constándoles como domicilio del mismo Madrid, DDD
7. La entidad (...). S.L., en contestación al requerimiento de información realizado por la Inspección, ha remitido copia de los siguientes contratos de arrendamiento del inmueble sito en Madrid, (...): 1) Contrato de (...) de octubre de 2004, en el que figura como arrendador la entidad EEE. S.L. 2) Contrato de (...) de noviembre de 2007, figura como arrendador don AAA. En ambos casos, el domicilio que figura en las facturas emitidas por el arrendador es el de Madrid, calle DDD.
8. El (...) de octubre de 2008, el arrendador comunicó al arrendatario que el nuevo propietario del inmueble era la entidad (...) (N.I.F. (...)), constando en las facturas emitidas desde entonces como domicilio Pamplona (Navarra) CCC.

Con estos antecedentes, la Delegación Especial de la AEAT de Navarra solicitó al Gobierno de Navarra que confirmase la propuesta de cambio de domicilio de ambos contribuyentes a Madrid, con efectos retroactivos a todos los ejercicios no prescritos.

Dice, además, el escrito de planteamiento del conflicto que el Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra dictó la resolución (...)/2009, en la que se estimó parcialmente la solicitud de cambio de domicilio de ambos contribuyentes, *"con efectos desde el (...) de enero de 2009"*. Para dictar la citada resolución, la Hacienda Tributaria de Navarra realizó actuaciones de las que, al decir de la AEAT, se deduce la siguiente información:

1. La dirección de los obligados tributarios que consta en la Hacienda Foral es CCC.
2. No figuran inmuebles a nombre de los obligados tributarios en la base de datos del Registro de Riqueza Territorial de Navarra.
3. Los contribuyentes son socios, al 50% cada uno, de la entidad (...), S.C., con NIF (...), domiciliada en CCC de Pamplona. No figuran inmuebles a nombre de esta entidad en el Registro de Riqueza Territorial de Navarra.
4. Según dicho Registro, EEE, S.L., que no figura en la base de datos de la Hacienda Tributaria de Navarra, es titular del inmueble situado en CCC de Pamplona.
5. El señor AAA es titular de líneas telefónicas en la calle DDD de Madrid, en (...) de MMM (Málaga) y en CCC de Pamplona. Doña BBB tiene una línea telefónica en calle (...) de Madrid. No se han encontrado líneas telefónicas a nombre de las entidades antes citadas.

El Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, mediante resolución (...)/2009, estimó parcialmente la solicitud de cambio de domicilio formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aceptando dicho cambio sólo con efectos desde (...) de enero de 2009.

El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha interpuesto el conflicto porque entiende que los efectos del cambio de domicilio deben afectar a todos los

periodos no prescritos. Tras efectuar algunas alegaciones de carácter formal, la Agencia Estatal de Administración Tributaria considera que las actuaciones realizadas acreditan que el cambio de domicilio de don AAA y doña BBB debe tener efectos retroactivos, basándose en los siguientes hechos:

- 1) Las visitas al domicilio declarado demuestran que en septiembre de 2007 y en septiembre de 2008 no vivía nadie en dicho domicilio, según testimonio de un vecino en cada una de las dos ocasiones, siendo uno de ellos el único con el que comparte planta.
- 2) Desde el año 2004, las sociedades participadas mayoritariamente por el matrimonio tienen su domicilio fuera de Navarra.
- 3) En 2007 el matrimonio adquirió dos viviendas y un garaje en Madrid. Desde ese año disponen, por tanto de dos viviendas y un garaje en Madrid, cosa que no ocurre en Navarra.
- 4) Todas las cuentas bancarias del matrimonio están abiertas en sucursales localizadas en Madrid o MMM.
- 5) En el año 2007, las operaciones realizadas por don AAA sujetas a IVA se localizaban en territorio común y las declaraciones se presentaron en Madrid.
- 6) La visita al domicilio de calle DDD de Madrid dio como resultado que los obligados tributarios vivían de forma habitual y permanente en Madrid, según declaración de la primera persona que abrió la puerta y del conserje. Esto concuerda con el hecho de que, según los datos facilitados por la Seguridad Social, existen tres personas contratadas en régimen de empleados del hogar en dicha vivienda.
- 7) En el contrato de arrendamiento suscrito, como arrendador, por el señor AAA el (...) de noviembre de 2007, figura como dirección de éste la de calle DDD de Madrid.

3º El Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto mediante resolución de (...) de octubre de 2009 y emplazó durante un mes al Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra para alegaciones, que se presentaron el día (...) de diciembre de 2009.

En su escrito de alegaciones, la Hacienda Tributaria de Navarra sostiene que el cambio de domicilio debe tener efectos desde (...) de enero de 2009 e invoca, para justificarlo, dos acuerdos entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra, adoptados en las reuniones sobre expedientes de cambio de domicilio celebradas el (...) de octubre de 2008 y de (...) de febrero de 2009, respectivamente.

En el acta de la primera de las reuniones consta que *"se propone tomar decisiones de la misma índole y por los mismos motivos de costes y agilidad, sobre el alcance temporal de los expedientes que a partir de ahora se vayan a resolver y cuya fecha de efectos se determine para ejercicios no prescritos. Así para casos razonables y para aquellos colectivos de obligados de poco riesgo el cambio de domicilio se aplicaría a uno o dos años, es decir, con una perspectiva de futuro y no de retrocesión del expediente a años que pudieran perjudicar el expediente en términos de costes de investigación o simplemente de comprobaciones innecesarias"*

En el acta de la segunda *"se reitera por ambas administraciones la propuesta de la reunión del (...) de octubre, acerca del alcance temporal de los expedientes que se vayan iniciando que, salvo consideraron especial, la fecha de efectos no debería determinarse para ejercicios no prescritos evitando de esta manera los posibles perjuicios de la retroactividad de los expedientes"*.

Además de este argumento, la Hacienda Tributaria de Navarra considera que la retroacción de los efectos del cambio de domicilio no puede extenderse más allá del periodo de cuatro años en el que prescriben los créditos de derecho público entre Administraciones públicas, Y, en fin, que no se ha acreditado en el expediente que el domicilio de los obligados tributarios estuviese situado fuera de Navarra antes de (...) de enero de 2009, por las siguientes razones:

"Los interesados han presentado todas sus declaraciones de IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio a la Comunidad Foral de Navarra desde el año 1991, lo cual supone que los propios interesados declaran que su domicilio fiscal durante estos periodos ha estado en Navarra.

De las manifestaciones que constan en el expediente de la propia AEAT, así como de la información sobre cuentas bancarias, consumos, etc... se deduce que los interesados permanecían periodos de tiempo en un territorio y otro, sin que quede acreditado que exista una permanencia de más de 183 días en territorio común con anterioridad al (...) de enero de 2009 y mucho menos con anterioridad a la fecha de (...) de septiembre de 2007, fecha en la que la Agencia Tributaria inicia las actuaciones de obtención de información."

4º Transcurrido el periodo de instrucción sin que se aportasen nuevas pruebas ni se acordase la práctica de nuevas diligencias, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución, el día (...) de julio de 2010, en la que se dio audiencia a los interesados, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 43.6 del Convenio Económico.

5º Tras solicitar prórroga del plazo, los interesados presentaron un escrito de alegaciones, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día (...) de septiembre de 2010. En dicho escrito afirman que tienen su domicilio en CCC, de Pamplona y que no les resulta posible acreditar la permanencia en territorio foral o común durante 183 días al año. Entienden que el cambio de domicilio, caso de producirse, debería tener efectos para todos los periodos no prescritos, sin aportar tampoco ninguna justificación o prueba de que deba ser así.

II. NORMAS APLICABLES

6º Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, Reglamento de la Junta Arbitral); así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

7º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra:

"6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico".

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo previsto por el artículo 43.5 del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Los acuerdos de 10 de octubre de 2008 y de 27 de febrero de 2009

8º Antes de entrar a resolver sobre el fondo del asunto, es necesario efectuar algún comentario sobre la naturaleza de los supuestos acuerdos de (...) de octubre de 2008 y de (...) de febrero de 2009, que el Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra esgrime en sus alegaciones.

Esos supuestos acuerdos constan en sendos resúmenes de los asuntos tratados en las respectivas reuniones. De los documentos aportados por la propia Hacienda Tributaria de

Navarra se deduce que se trata de dos resúmenes de reuniones sobre cambios de domicilio, elaborados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y remitidos a la Hacienda Tributaria de Navarra. A las reuniones asistieron funcionarios de ambas Administraciones y se fijaron algunos criterios sobre el modo de enfocar y resolver las dificultades que plantea la determinación de la fecha a que han de retrotraerse las decisiones sobre cambio de domicilio.

No se trata propiamente de acuerdos entre ambas Administraciones, sino simplemente de criterios de coordinación no vinculantes, puesto que la reunión no fue la de un órgano con competencia para adoptar resoluciones con fuerza de obligar y el propio texto del documento así lo refleja. No se habla en él de acuerdos, sino de simples propuestas o sugerencias para evitar costes de investigación o comprobaciones innecesarias: "se propone -dice- tomar decisiones de la misma índole".

En cualquier caso, es evidente que no se trata de normas jurídicas que obliguen a las partes y que, en caso de conflicto, deban ser tomadas en consideración por esta Junta Arbitral.

III.3. Alcance temporal del cambio de domicilio

9º La Comunidad Foral de Navarra ha aceptado que el domicilio de don AAA y de doña BBB se encuentra, desde (...) de enero de 2009, en territorio común. Considera, sin embargo, que, antes de esa fecha, los interesados pasaban periodos de tiempo en territorio común y territorio foral *"sin que quede acreditado que exista una permanencia de más de 183 días en territorio común con anterioridad a 1 de enero de 2009"*.

Nos encontramos, por tanto, ante una cuestión fáctica cuya solución dependerá de las pruebas directas e indiciarias que las partes hayan incorporado al expediente, las cuales han de ser apreciadas por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

En este sentido cabe indicar que corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria aportar las pruebas en las que se sustente el derecho que reclama y, efectivamente, ha realizado una actividad probatoria de la que se desprende que los interesados no han tenido su residencia habitual en Navarra a partir del año 2007.

10º En el expediente se han incorporado indicios relevantes del domicilio de Madrid, como, por ejemplo, las declaraciones de IVA presentadas por don AAA o el contrato de arrendamiento suscrito por este mismo señor. Ahora bien, lo que resulta determinante, unido a estos indicios y a la falta de prueba sobre suministros de energía, agua y otros servicios a la vivienda de Pamplona, son las declaraciones obtenidas en las visitas realizadas por los funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a los inmuebles de Pamplona y de Madrid.

Sin embargo, estas pruebas se refieren exclusivamente a los años 2007 y siguientes, sin que se haya aportado ninguna prueba directa ni indiciaria que desvirtúe la realidad del domicilio en Navarra en los años precedentes. A la vista de ello, cobra relevancia la presunción de veracidad de las declaraciones, esgrimida por la Hacienda Tributaria de Navarra como argumento para oponerse a la pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Obviamente, la presunción de veracidad de las declaraciones, que se basa en el principio de que no puede imputarse a nadie una infracción de la ley sin aportar prueba que directa o indiciariamente acredite su comisión, no significa que la Administración haya de estar en todo caso a lo declarado por los obligados tributarios. En efecto, los datos declarados pueden ser objeto de comprobación y de rectificación, pero-es necesario que la Administración o quien alegue su falsedad acredite que no responden a la realidad.

11º En el presente caso, hay algún indicio referido a periodos anteriores a 2007, como es el hecho de que las sociedades participadas mayoritariamente por los obligados tributarios hayan tenido su domicilio fiscal en Madrid y en MMM. Sin embargo este no es un indicio con vigor suficiente para sustentar la presunción de hecho (según las reglas del criterio humano) de que el domicilio de los señores AAA y BBB no se encontrase situado en Pamplona. No son determinantes los testimonios obtenidos en la visita a la vivienda de Pamplona, dado que las declaraciones de los testigos no concretan el periodo de tiempo a que se refieren y, por tanto, ha de entenderse que aluden a la situación actual en el momento en que se produjeron.

III.4. Prescripción de los créditos entre Administraciones

12º Tampoco podemos aceptar el límite de retroacción de cuatro años alegado por la Hacienda Tributaria de Navarra, basándose en que es éste el periodo de prescripción de los créditos de derecho público no tributarios entre Administraciones.

No hay duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son créditos de derecho público no tributarios, pero hay que tener en cuenta que las consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones. Es obvio que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, pero esto no impide que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente

ACUERDO

Estimar parcialmente la reclamación de formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y declarar que el domicilio de don AAA y de doña BBB se encontraba situado en Madrid durante los años 2007 a 2009.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

El Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra remitirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las autoliquidaciones y los expedientes de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de los contribuyentes don AAA y de doña BBB de los periodos impositivos de 2007, 2008 y 2009, o copia compulsada de dichas autoliquidaciones y expedientes, y efectuará las compensaciones que procedan por los ingresos o, en su caso, devoluciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio que los obligados tributarios hayan realizado o hayan obtenido en relación con dichos periodos impositivos.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 14 de octubre de 2010

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2010. CONFLICTO 28/2010

Conflicto: 28/2010
Promotor: Administración del Estado
Contra: Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes
Otras cuestiones: Conflicto inadmitido por extemporaneidad
Fecha de la resolución: 17 de septiembre de 2010

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

I. ANTECEDENTES

1º El día (...) de marzo de 2010 tuvo entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra –en adelante, Junta Arbitral– (artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se promovió conflicto sobre propuesta de cambio de domicilio de los contribuyentes don AAA, doña BBB y don ABAB. Al escrito de planteamiento del conflicto se adjuntaba, entre otros documentos, la propuesta de cambio de domicilio dirigida el (...) de diciembre de 2009 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Hacienda Tributaria de Navarra. Se afirma en el escrito que dicha propuesta no ha sido contestada por la Hacienda Tributaria de Navarra.

En anexos al escrito de planteamiento del conflicto se incorporan al expediente las actuaciones e informaciones que, sobre el asunto, había recopilado la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra.

2º En el escrito de interposición del conflicto se afirma que, en el momento de iniciarse el expediente de cambio de domicilio fiscal el señor AAA (se supone que se refiere a don (...)) figuraba tanto en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como en las de la Hacienda Tributaria de Navarra como residente en la calle EEE de Pamplona (Navarra). La señora BBB así como don ABAB figuraban en las bases de datos de la AEAT como residentes en Madrid si bien presentaban sus declaraciones tributarias a la Hacienda Tributaria de Navarra.

A juicio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el domicilio fiscal de don AAA debía ubicarse en la calle CCC de (...) (Madrid) y, en los casos de doña BBB y de don ABAB, en DDD, de (...) (Madrid).

Esta conclusión es la que se deriva, según la Administración promotora del conflicto, de las actuaciones realizadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid, y de la información obtenida de la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución

La Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra recopiló la siguiente información, contenida en informe que se incorpora como anexo II al escrito de interposición:

1. Don AAA figura en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Hacienda Tributaria de Navarra con domicilio fiscal en la calle EEE de Pamplona. Presenta sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre el Patrimonio en la Hacienda Tributaria de Navarra.
2. Doña BBB figura en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con domicilio en (...) (Madrid) desde el año 1993, pero, desde el año 2001, se encuentra dada de alta como contribuyente en la Hacienda Tributaria de Navarra, donde presenta sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio y, desde 2006, de Impuesto sobre el Valor Añadido. El domicilio que consta en las bases de datos de la Hacienda Tributaria de Navarra es la calle EEE de Pamplona.
3. Ambos obligados figuran como cónyuges tanto en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como en las de la Hacienda Tributaria de Navarra, si bien en esta última consta (...).
4. Don AAA y doña BBB tienen un hijo, don ABAB, nacido en (...), que presenta sus declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio a la Hacienda Tributaria de Navarra haciendo constar en ellas el domicilio de la calle EEE de Pamplona. Hasta el año 2003, don ABAB tributaba conjuntamente con sus padres en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Desde el año 2004 figura en las declaraciones de su madre.
5. En las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de don AAA, de los periodos 2005 y 2006, se incluyen anualidades por alimentos satisfechas a doña BBB.
6. En diligencia extendida el día (...) de julio de 2007 en el domicilio de Pamplona declarado por los interesados, se comprueba lo siguiente:
 - La dirección es (...).
 - El (...) manifiesta que el señor AAA es (...), que no tiene su residencia en ese lugar y que desconoce dónde reside, aunque (...). No se recibe correspondencia con regularidad a nombre del señor AAA y, antes de recoger algún envío con acuse de recibo, se lo comunica por teléfono.
7. En la base de datos de la AEAT D. AAA figura como administrador de cuatro sociedades – WWW, S.L. (NIF: (...)), XXX, S.L. (NIF: (...)), YYY, S.A. (NIF: (...)) y ZZZ, S.L. (NIF: (...))-, estando todas ellas domiciliadas fiscalmente en (...), en (...) (Madrid).
8. En el año 2006, el señor AAA tuvo imputación de rendimientos de actividades profesionales de la sociedad (...), S.L. (de alta en el epígrafe "alquiler de embarcaciones" en (...)), cuyo domicilio fiscal coincide con el de las sociedades mencionadas en el número inmediato anterior.
9. Doña BBB obtuvo rendimientos de trabajo de la entidad XXX, S.L. hasta 2004 y, a partir de entonces percibe rendimientos pagados por el Instituto Nacional de Empleo y, desde 2006, rendimientos pagados por (...) y por (...), todas ellas con domicilio en Madrid.
10. En la base de datos de la Seguridad Social doña BBB figura con los siguientes domicilios:
 - Hasta 16 de septiembre de 1998: (...).
 - Desde 16 de septiembre de 1998 hasta 6 de abril de 2004: CCC, (...).
 - Desde 6 de abril de 2004 hasta 6 de octubre de 2006: (...).

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Desde 6 de octubre de 2006 hasta 15 de marzo de 2007: EEE.
 - Desde 15 de marzo de 2007 hasta la actualidad: DDD (...).
11. En 2006, don AAA figura como titular de cinco cuentas bancarias abiertas en sucursales de Madrid y dos en Barcelona, aunque estas últimas sin imputación de rendimientos en el ejercicio. Todas las cuentas bancarias de las que doña BBB era titular en el año 2006 estaban abiertas en sucursales de Madrid. No constan cuentas abiertas en sucursales de Navarra.
 12. En el Registro de la Riqueza Territorial de Navarra no figuran inmuebles a nombre de doña BBB y, a nombre de AAA figura un inmueble urbano en el municipio de FFF.
 13. En la base de datos de la Dirección General del Catastro del Ministerio de Economía y Hacienda no constan inmuebles a nombre de don AAA. A nombre de doña BBB figuran los siguientes:
 - (...).
 - (...).
 - DDD (Madrid).
 14. (...).
 15. Don AAA, a través de dos sociedades, es indirectamente propietario del 100% de dos inmuebles en (...): calle (...) y calle (CCC)
 16. De todo ello se desprende, según el informe elaborado por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra, que el domicilio de don AAA se encuentra en calle CCC de (...), y el de doña BBB y don (ABAB) en DDD

También ha realizado algunas comprobaciones la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid y sus actuaciones se reflejan en dos informes de (...) de febrero de 2008, de los que se deduce:

1. En las declaraciones anuales de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentadas en los últimos ejercicios por ZZZ, S.L., XXX, S.L., ZZZ, S.A. y (...) consta, como código de provincia de don AAA, el 28 (Madrid).
2. El día (...) de febrero de 2008 se personó un agente tributario en calle CCC de Madrid e hizo constar en diligencia: *"el hombre que abre la puerta y que se identifica como empleado del obligado tributario (D. AAA), manifiesta que éste es el domicilio habitual del obligado tributario y de su esposa (...), quienes no se encuentran en la vivienda en el momento de la visita. Afirma desconocer a BBB, no pudiendo aportar ningún dato sobre ella"*.
3. El día (...) de febrero de 2008 se personó un agente tributario en el domicilio de DDD e hizo constar en diligencia: *"No contesta nadie a las llamadas realizadas. Se repite la visita el día (...) de febrero a distintas horas con idéntico resultado. El conserje de la finca manifiesta que, según el directorio del inmueble, en el (...) constan como titulares el obligado tributario (Doña BBB) y AAA, aunque no le consta que éste viva allí, recibándose correo a nombre del obligado tributario, quien cree que sí reside habitualmente allí, aunque no puede confirmarlo"*.
4. En la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, don AAA figura con domicilio en Pamplona, calle EEE, estando dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, desde el (...) de diciembre de 1997, con domicilio de actividad/notificación en Madrid (...). Doña BBB figura con domicilio en DDD, de (...) (Madrid), habiendo causado alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos el (...) de julio de 2006.

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución

5. Entre los años 2003 y 2007, don AAA ha sido administrador de hasta 19 sociedades, 18 de las cuales tienen su domicilio fiscal en Madrid y ninguna lo tiene en Navarra.
6. Los rendimientos de trabajo de don AAA, en los periodos objeto de conflicto, proceden de tres sociedades con domicilio en Madrid y una con domicilio en (...).
7. Los obligados tributarios son titulares o están autorizados para disponer de numerosas cuentas bancarias de diversas ciudades españolas, pero ninguna de ellas está ubicada en Navarra.

Por todo ello, la Agencia Estatal de Administración Tributaria concluye afirmando que el domicilio de los obligados tributarios se debe entender situado en Madrid a partir de (...) de enero de 2003 y solicita de la Junta Arbitral que así se declare.

3º El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de (...) de marzo de 2010, admitió el conflicto a trámite y ordenó su notificación a la Hacienda Tributaria de Navarra, con emplazamiento de un mes para alegaciones. Esta última evacuó el trámite mediante escrito, que tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el día (...) de abril de 2010, en el que se solicita que se declare que el domicilio de los interesados se encuentra en Navarra sobre la base de las razones que resumimos a continuación:

1. El conflicto se ha interpuesto, a juicio de la Hacienda Tributaria de Navarra, extemporáneamente porque la propuesta de cambio de domicilio se formuló el (...) de marzo de 2008, fecha en la que la Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicó su discrepancia al Gobierno de Navarra y solicitó un pronunciamiento en el plazo de dos meses. El silencio de la Hacienda Tributaria de Navarra durante el indicado periodo de dos meses debe entenderse como rechazo tácito de la propuesta y es en la fecha de finalización del mismo cuando comenzó el plazo de quince días para interponer el conflicto ante la Junta Arbitral.
2. No ha existido falta de colaboración de la Hacienda Tributaria de Navarra porque la Agencia Estatal de Administración Tributaria tiene acceso permanente, mediante terminales informáticas, a las bases de datos de aquélla.
3. En cuanto al fondo del asunto, la Hacienda Tributaria de Navarra defiende que la residencia habitual de los interesados se encuentra en Navarra, alegando al respecto que don AAA tiene su residencia en FFF (Navarra), (...).
4. Con carácter subsidiario se afirma que los indicios probatorios aportados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se refieren a los años 2007 y siguientes por lo que, en ningún caso, se puede tener por acreditada la residencia habitual fuera de Navarra en periodos anteriores. Además, el derecho o la acción que una Administración tributaria tiene para reclamar frente a otra la exacción de los tributos de un contribuyente del que promueve el cambio de domicilio fiscal no puede extenderse mas allá de cuatro años contados desde la fecha de solicitud. Por tanto, en el presente caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podría reclamar, como máximo, los impuestos que fueran exigibles a partir del (...) de marzo de 2004.

4º La negativa de la Hacienda Tributaria de Navarra a ceder la competencia (el domicilio fiscal) de don AAA se basa en las alegaciones y la documentación presentada por los interesados en fase de audiencia otorgada por la propia Hacienda Tributaria de Navarra.

El señor AAA, actuando en su propio nombre y como mandatario verbal de doña BBB y de don ABAB afirma en su escrito que la vivienda de Madrid está puesta a su disposición por la sociedad por razones laborales y declara, como retribución en especie, el valor atribuido a los días "esporádicos y concretos" en que la ocupa. Esta Junta Arbitral no ha tenido a su disposición las declaraciones tributarias de don AAA y, por tanto, no ha podido comprobar esta circunstancia. También dice que la residencia en Navarra no puede quedar desvirtuada por el hecho de ser administrador de sociedades domiciliadas fuera de Navarra, por el lugar donde

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución

están abiertas cuentas bancarias a su nombre o por ser propietario de un solo inmueble en FFF (Navarra). (...).

En un escrito posterior, el señor AAA, en su propio nombre y en el de doña BBB y su hijo, declara que su residencia habitual y domicilio fiscal se encuentra en FFF (Navarra) donde dispone de un bien inmueble, cuyos consumos de gas, luz y telefonía acredita con los documentos que se relacionan a continuación:

- Facturas mensuales de (...), emitidas entre el (...) de octubre de 2009 el 7 de abril de 2010.
- Facturas de (...) de (...) de mayo, (...) de octubre y (...) de noviembre de 2008 y mensuales desde (...) de febrero de 2009 a (...) de julio de 2009.
- Facturas mensuales del servicio telefónico de la empresa (...) desde (...) de julio de 2009 a (...) de septiembre de 2009.
- Justificante de pago al Ayuntamiento de Pamplona del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica por tres vehículos.
- (...).

5º Transcurrido el periodo de instrucción sin que se hayan incorporado nuevas pruebas ni se haya acordado la práctica de nuevas diligencias, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución, el día (...) de julio de 2010, en la que se dio audiencia a los interesados, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 43.6 del Convenio Económico.

6º El día (...) de septiembre de 2010 se ha recibido en la Junta Arbitral un escrito de don AAA, actuando en su propio nombre y como mandatario de doña BBB y de don ABAB, en el que se contienen manifestaciones similares a las ya formuladas en sus alegaciones previas, más arriba resumidas, insistiendo, además, en la posible extemporaneidad de la interposición del conflicto.

II. NORMAS APLICABLES

7º Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, Reglamento de la Junta Arbitral), así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

8º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra:

"6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico".

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo previsto por el artículo 43.5 del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Extemporaneidad de planteamiento del conflicto

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución

9º Antes de entrar en el fondo del asunto, es necesario resolver la cuestión formal, planteada por la Hacienda Tributaria de Navarra, del posible carácter extemporáneo del planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A este respecto hay que recordar que el cambio de domicilio se encuentra previsto por los apartados 5 y 6 del artículo 43 del Convenio Económico, que dicen:

"5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico."

El procedimiento y el plazo para la iniciación del conflicto que tiene por objeto las discrepancias sobre el domicilio de los obligados tributarios se regula en el Reglamento de la Junta Arbitral, cuyo artículo 11.d) contempla la posibilidad de que sea la Administración General del Estado quien, a través de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, inste este tipo de procedimiento. El artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral se refiere específicamente al inicio del conflicto y establece, como requisito previo, un trámite de requerimiento entre las Administraciones afectadas, que debe promoverse en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración promotora del conflicto tuviese conocimiento del acto o disposición que, a su juicio, vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio. El transcurso de treinta días hábiles sin que el requerimiento sea atendido se considera como ratificación tácita y, a partir de ese momento, comienza el plazo de quince días hábiles para incoar el conflicto mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral.

Los conflictos sobre cambio de domicilio tienen un régimen especial, dado que en ellos no es necesario el requerimiento previo establecido por el artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, lo cual es lógico y coherente con lo establecido en el artículo 43.6 del Convenio Económico que ya prevé un trámite similar consistente en la propuesta que la Administración promotora ha de remitir a la otra con el fin de que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha desde la que deber surtir efecto.

El transcurso del plazo de dos meses sin recibir contestación a la propuesta tiene los mismos efectos que la desatención del requerimiento de que hemos hablado antes. En ambos casos, según expreso mandato del artículo 14.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, se entiende producida la ratificación o rechazo tácito o por silencio del requerimiento o la propuesta y comienza el plazo de quince días hábiles para interponer el conflicto ante la Junta.

En el presente caso no hay duda de que la propuesta de cambio de domicilio se formuló por la Agencia Estatal de Administración Tributaria el día 13 de marzo de 2008, pues así se reconoce, sin paliativos, en el requerimiento dirigido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Hacienda Tributaria de Navarra el día 14 de diciembre de 2009, donde se puede leer lo siguiente:

"Con fecha Registro Telemático (...) de marzo de 2008 se dio traslado a la Hacienda Tributaria de Navarra de la propuesta de cambio de domicilio de los contribuyentes que se citan a continuación para que, en el marco del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, se pronunciara acerca de la citada propuesta.

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Los contribuyentes objeto del expediente de rectificación de oficio del domicilio son AAA, NIF (...), BBB NIF (...) y el hijo de ambos, ABAB, NIF (...).

(...)

Ante la falta de contestación a la citada solicitud, y en virtud del contenido del artículo 43.5 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, se vuelve a requerir al Gobierno de Navarra para que, tras la realización de las comprobaciones y averiguaciones que estime oportunas, se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio fiscal, desde Navarra al Estado, de dichos contribuyentes."

Desde el (...) de marzo de 2008, fecha de la primera propuesta de cambio de domicilio, hasta el día en que se interpuso el conflicto ((...) de marzo de 2010) ha transcurrido con creces el plazo de interposición del conflicto, por lo que es necesario examinar la naturaleza de dicho plazo y los efectos de su incumplimiento.

El artículo 63.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, establece que la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo (ver STS de 8 de julio de 1983). En el presente caso, el plazo de 15 días para la interposición del conflicto no es meramente procedimental, sino que se trata de un plazo para ejercer el derecho público subjetivo de iniciar una acción procesal dirigida a obtener una declaración de la que se deducen derechos subjetivos y otros efectos sustantivos para las partes. Se trata, por tanto, de un plazo esencial y preclusivo, como lo son todos los que se establecen, legal o reglamentariamente, para la interposición de recursos o reclamaciones, cuyo incumplimiento provoca la extinción de la acción procesal correspondiente, sin perjuicio de que el derecho subjetivo pueda ejercerse por otras vías procesales permitidas por el ordenamiento, en caso de que existan. En el supuesto de que el plazo hubiese sido meramente procedimental, el acto sería válido, no teniendo otra consecuencia su incumplimiento que la responsabilidad del funcionario causante de la demora si a ello hubiera lugar.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 1983, dice que *"el hecho de que una disposición, bien general de la Ley Procedimental, o de las Reglamentaciones de las materias que tuviese por objeto el acto, prevea un término o plazo, no supone en modo alguno que el incumplimiento determina su invalidez, pues para que ésta se produzca, es necesario que así lo imponga la naturaleza del término o plazo, cuando así no ocurra, el acto es válido, no teniendo otra consecuencia el incumplimiento de la responsabilidad del funcionario causante de la demora si a ello hubiere lugar, principio general que sólo quiebra cuando el período establecido no es un plazo procedimental, sino un plazo para el ejercicio de potestades y derechos"*.

De aquí se deduce que el planteamiento del conflicto es extemporáneo en cuanto que la propuesta remitida el (...) de diciembre de 2009 tiene exactamente el mismo contenido que la ya formulada con anterioridad y que ha de entenderse referida a los años 2007 y anteriores. Consideramos que no afecta al año 2008 y a los sucesivos porque en la fecha en que se formuló la propuesta ((...) de marzo de 2008) no habían transcurrido los días suficientes para entender determinada o fijada la residencia en territorio común o en territorio foral en el año 2008 y los siguientes.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente

ACUERDO

Inadmitir el conflicto incoado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre el cambio de domicilio, en los años 2007 y precedentes, de don AAA, doña BBB y don (ABAB).

La presente Resolución fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, que se incluye tras el texto de esta Resolución

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 17 de septiembre de 2010

Esta Sentencia anula la Resolución de 17 de septiembre de 2010 de la junta arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 28/2010

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sala tercera. Sección segunda

Sentencia de 7 de junio de 2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a siete de Junio de dos mil doce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados al margen anotados, el presente recurso contencioso-administrativo número 9/2011, interpuesto por el Abogado del Estado contra la resolución, de 17 de Septiembre de 2010, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que inadmitió el conflicto 28/2009 promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre el cambio de domicilio, en los años 2007 y precedentes, de Don AAA, Doña BBB y Don ABAB.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 3 de Marzo de 2010 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se promovía conflicto frente a la Hacienda Foral de Navarra para resolver la discrepancia suscitada respecto de la domiciliación de los contribuyentes Don AAA, Doña BBB y Don (ABAB). Tramitado el mismo, la referida Junta Arbitral, acogiendo la alegación de extemporaneidad formulada por la Hacienda Tributaria Navarra, resolvió, con fecha 17 de Septiembre de 2010, declarar la inadmisión.

SEGUNDO.- Contra la referida resolución, notificada a la AEAT el 9 de Noviembre de 2010, el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta, interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito que tuvo entrada el 5 de Enero de 2011, formalizando, en su momento, demanda en la que se suplica se dicte sentencia estimatoria, que anule la resolución administrativa impugnada, por su falta de conformidad a Derecho, y además:

"1º. Se ordene la retroacción del expediente, para que la Junta Arbitral complete su instrucción; incorporando y practicando las pruebas propuestas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ante la misma mediante escrito de 21 de Julio de 2010, y las demás que resultaran procedentes; y tras el trámite de alegaciones de las partes personadas, se dicte por la propia Junta Arbitral una nueva resolución sobre el fondo del asunto.

2º.- Con carácter meramente subsidiario y cautelar, para el hipotético caso de que la Sala entienda que deba resolver directamente sobre el fondo del asunto, se dicte sentencia por la que se acoja la pretensión deducida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ante la Junta Arbitral, declarando que Don AAA, Doña BBB y el hijo de ambos, Don (ABAB), tienen residencia en territorio común durante los ejercicios de autos, esto es, desde el 1 de enero de 2003 hasta el 31 de diciembre de 2007."

TERCERO.- Habiéndose personado tanto la Comunidad Foral de Navarra, representada por el Procurador D. (...), y tras su renuncia por el Procurador D. (...), como los obligados tributarios Don AAA, Doña BBB y Don ABAB, representados por el Procurador D. (...), se confirió traslado para que contestasen a la demanda, habiendo solicitado ambas partes la desestimación del

Esta Sentencia anula la Resolución de 17 de septiembre de 2010 de la junta arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 28/2010

recurso, por ser la resolución recurrida conforme con el ordenamiento jurídico y, ad cautelam, la desestimación de la pretensión subsidiaria.

CUARTO.- Recibido el pleito a prueba, se practicó la declarada pertinente con el resultado que consta en autos.

QUINTO.- Presentadas las conclusiones por las partes se señaló para votación y fallo la audiencia del día 30 de Mayo de 2012.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...),

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La resolución de la Junta Arbitral ahora impugnada inadmite el conflicto promovido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria de Navarra, por considerar que desde el 13 de Marzo de 2008, en que se formuló la propuesta de cambio de domicilio de los contribuyentes afectados por el expediente a la Hacienda Tributaria de Navarra, hasta el día en que se interpuso el conflicto ante la Junta Arbitral, 3 de Marzo de 2010, había transcurrido con creces el plazo de los 15 días establecido en el art. 43.5 de la ley del Convenio a contar desde la finalización del plazo de dos meses exigido para manifestar la conformidad o disconformidad al traslado de domicilio, tratándose de un plazo no meramente procedimental sino de un plazo para ejercer el derecho público subjetivo de iniciar una acción procesal dirigida a obtener una declaración de la que se deducen derechos subjetivos y otros efectos sustantivos para las partes y, por tanto, de un plazo esencial y preclusivo, como lo son todos los que se establecen, legal o reglamentariamente, para la interposición de recursos o reclamaciones, cuyo incumplimiento provoca la extinción de la acción procesal correspondiente, sin perjuicio de que el derecho subjetivo pueda ejercerse por otras vías procesales permitidas por el ordenamiento, en caso de que existan. Por otro lado, no considera el posterior requerimiento dirigido con fecha 14 de Diciembre de 2009 por tener el mismo contenido.

SEGUNDO.- En la demanda se alega, ante todo, que la apreciación de extemporaneidad por la resolución recurrida vulnera lo que establece la propia ley 25/2003, del Convenio Económico con Navarra, (art. 43.5) y el Reglamento de la Junta Arbitral (art. 14.1), aprobado mediante el Real Decreto 353/2006 por haber realizado una interpretación errónea del tenor literal de los referidos preceptos, porque no cabe entender que, una vez transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el art. 43.5 de la Ley del Convenio Económico con Navarra sin que exista conformidad expresa entre las Administraciones Tributarias implicadas acerca de una propuesta de cambio de domicilio fiscal, existe un rechazo tácito a un requerimiento, a los efectos contemplados en el art. 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral y, en particular, a los efectos de estimar que empieza a correr el plazo preclusivo de 15 días para plantear el correspondiente conflicto a que se refiere el art. 14.2 del Reglamento, pues ante la existencia de una regulación especial en los supuestos de propuestas de cambio de domicilio por parte de la Ley, el Reglamento se limita a establecer en el párrafo sexto del art. 14 que no será necesario efectuar el requerimiento previo establecido en el párrafo primero de este apartado, sin que pueda admitirse una interpretación supuestamente lógica o sistemática de los preceptos legales y reglamentarios en juego en el sentido defendido por la resolución de la Junta Arbitral, en la medida en que sería una interpretación extensiva contra el principio pro actione.

En segundo lugar, también en relación con la extemporaneidad y para el supuesto de que se entendiera posible una interpretación lógica o sistemática del art. 43.5 de la ley 29/2003 del Convenio, en relación con el art. 14.1 del Reglamento, en el sentido que señala la resolución, se aduce que todo ello no podría admitirse respecto del expediente controvertido, ante la existencia de reuniones entre representantes de la Agencia Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra para intercambio de información sobre expedientes de cambio de domicilio con tramitación superior a dos meses, entre los que figuraba el relativo a los contribuyentes considerados, efectuadas en cumplimiento del acuerdo de 19 de Junio de 2006, como las

Esta Sentencia anula la Resolución de 17 de septiembre de 2010 de la junta arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 28/2010

celebradas en 30 de mayo y 10 de Octubre de 2008, 27 de Febrero de 2009 y 29 de Junio de 2010, por lo que la invocación por la Administración Tributaria de Navarra de la extemporaneidad del conflicto de autos resulta contrario a los principios de los actos propios, buena fe y confianza legítima a que se refiere el art. 3.1 de la ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como al principio de cooperación y lealtad institucional que debe regir en las relaciones entre las Administraciones Públicas, de acuerdo con el art. 4.1 de la misma Ley 30 /1992.

Finalmente, y a mayor abundamiento, invoca la doctrina constitucional y acogida por la Sala, acerca de la imposibilidad de entender que del silencio administrativo pueda derivarse un plazo preclusivo para accionar ante los Tribunales de Justicia que beneficie a la Administración que haya incumplido con su deber legal de resolver expresamente en plazo.

TERCERO.- En el escrito de contestación a la demanda la Comunidad Foral de Navarra, en la línea que mantiene la resolución de la Junta, opone en relación al primer motivo de impugnación que la interpretación literal, lógica, sistemática y finalista de los preceptos controvertidos lleva a inferir que el transcurso del plazo de dos meses desde la propuesta de cambio de domicilio sin conformidad supone la desestimación tácita o rechazo de tal propuesta por la otra Administración, quedando expedita la vía del planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio, sin necesidad de formular requerimiento, de modo que el plazo para la formulación del conflicto ha de computarse una vez transcurrido el plazo de dos meses sin que exista conformidad entre las partes, al ser el plazo para promover el conflicto el de quince días desde la ratificación expresa o tácita, por lo que, dado que en el presente caso la propuesta de cambio de domicilio se planteó por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ante la Hacienda Tributaria de Navarra el 13 de Marzo de 2008 y el conflicto ante la Junta se promovió el 3 de marzo de 2010, es evidente que había vencido con creces el plazo legalmente establecido para la interposición del conflicto, sin que frente a ello proceda remitir posteriormente un requerimiento para la rectificación del domicilio físico, de un lado, por no ser posible en los supuestos de cambio de domicilio formular requerimiento por venir expresamente excluido en el art. 14.1 párrafo último del Reglamento; de otro, porque el requerimiento formulado el 14 de diciembre de 2009 vino a reiterar lo señalado en la propuesta de cambio en su día planteada, por lo que es un acto reiterativo de otro anterior; y, en último término, porque no cabe admitir que, a través de requerimientos improcedentes y formulados fuera de los plazos procesales, se pueda abrir los plazos procesales para la promoción del conflicto, al estarse ante una actuación consentida y firme por no haber sido en su día impugnada en plazo.

Asimismo, recuerda que los plazos procesales para la promoción de requerimientos o conflictos son esenciales e improrrogables, en aras de la seguridad jurídica, e indispensables para las partes.

Respecto al segundo motivo señala que la existencia de contactos entre representantes de la Agencia Tributaria y la Hacienda de Navarra para intercambio de información sobre expedientes de cambio de domicilio no interrumpe el plazo para plantear conflicto ante la Junta Arbitral, al carecer de carácter formal y no poder adoptarse acuerdos vinculantes para las partes, sin que exista infracción de los principios alegados de adverso, porque el criterio de la Junta Arbitral del carácter preclusivo del plazo de 15 días para formalizar el conflicto era conocido por la Agencia Tributaria, y porque tal criterio fue declarado en la resolución de la Junta Arbitral dictada en el conflicto 5/2007, a instancia de la propia Agencia Tributaria.

Finalmente, mantiene la inaplicación a los conflictos entre Administraciones Públicas de la doctrina sobre el plazo legal para recurrir frente al silencio administrativo, por estar regidas las relaciones inter administrativas por reglas especiales, como es el requerimiento, porque los términos de la normativa de aplicación son claros, siendo coincidente con la regla procesal para el cómputo del plazo para la interposición del recurso contencioso administrativo en los litigios entre Administraciones Públicas que se inicia bien desde que el requerimiento sea contestado expresamente o bien se entienda presuntamente rechazado (art. 46.6 de la Ley Jurisdiccional), y porque la determinación legal de que el plazo se compute desde la desestimación expresa o presunta de la propuesta de cambio de domicilio responde a una

Esta Sentencia anula la Resolución de 17 de septiembre de 2010 de la junta arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 28/2010

clara y objetiva finalidad, la existencia de terceros contribuyentes afectados, por lo que se trata de preservar la seguridad jurídica, sin que el conflicto esté abierto sine die, en garantía de los derechos de los particulares afectados.

En la misma línea se encuentra la oposición que realiza la representación de los obligados tributarios afectados.

Así mantiene, en primer lugar, que el procedimiento correcto que se deduce de los preceptos aplicables, así como de los principios inspiradores del procedimiento administrativo común, es el estricto cumplimiento del plazo de interposición del conflicto de 15 días, que resulta improrrogable, pues su incumplimiento no puede perjudicar al contribuyente afectado, ni favorecer a la Administración que incumple el término legal.

Además, afirma que los plazos de interposición de recursos, reclamaciones o, como en este caso, conflictos de residencia, son de caducidad y no de prescripción, por lo que no son susceptibles de interrupción, y de ahí que las reuniones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio fiscal no pueden tener eficacia para interrumpir el plazo de interposición del conflicto de residencia.

Finalmente, argumenta que la Administración que incumple con la obligación de dirimir los conflictos de residencia en el plazo legal (dos meses) no puede situarse en mejor condición que si lo hubiera hecho y precisamente en perjuicio del administrado que sufre las consecuencias de la demora, y que la tesis de la parte actora es contraria a Derecho y gravemente dañina para la seguridad jurídica, al dejar abierto y "sine die" el plazo inicial para interponer el conflicto de residencia ante la Junta Arbitral, a expensas de que la Administración decida ejercitar la acción.

CUARTO.- La principal función que está llamada a desempeñar la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra es la de resolver conflictos de competencias entre Administraciones, positivos o negativos, surgidos como consecuencia de la aplicación del Convenio a casos concretos.

Así el art. 51.1 de la ley 28/1990, por la que se aprueba el Convenio señala que "Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
- b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración de los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto Añadido.
- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

En realidad los tres apartados hacen referencia a conflictos sobre puntos de conexión que surgen en la aplicación del Convenio, dado que la referencia a la proporción de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido y a la domiciliación de los contribuyentes son casos particulares de puntos de conexión.

Por lo que respecta al cambio de domicilio su regulación aparece contemplada en los apartados 5 y 6 del artículo 43 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de Diciembre, según redacción dada por la ley 25/2003, que dicen:

Esta Sentencia anula la Resolución de 17 de septiembre de 2010 de la junta arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 28/2010

"5 El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo".

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico".

Por otra parte, el art. 14 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de Marzo, relativo al procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones Tributarias, en su apartado primero contempla, como requisito previo para la admisión del conflicto, un tramite de requerimiento por parte de la Administración tributaria que se considere competente a la que se estime incompetente reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente, requerimiento que debe realizarse en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que, a su juicio, vulnere los puntos de conexión establecidos en el Convenio, agregando que "se entiende que una Administración Tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de treinta días hábiles desde su recepción".

A su vez, el párrafo 6, en los casos de propuestas de cambio de domicilio fiscal a que se refiere el apartado 5 del Convenio Económico, dispone que "transcurrido el plazo de dos meses a que dicho artículo se refiere, sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para plantear el conflicto".

Finalmente, el apartado dos del referido art. 14 del Reglamento señala que "los conflictos se promoverán en el plazo de quince días hábiles a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral".

QUINTO.- A la vista de la normativa reseñada tres son las condiciones que impone el art. 43.5 de la Ley 25/2003, de 15 de Julio , para que surta efecto el cambio de domicilio promovido por cualquiera de las Administraciones afectadas: a) que la Administración que promueva tal cambio lo ponga en conocimiento de la otra a la que se pretende trasladar el domicilio del contribuyente, junto con los antecedentes necesarios; b) que la Administración a cuyo territorio se vaya a cambiar el domicilio se pronuncie sobre dicho cambio y sobre la fecha a la que deben retrotraerse sus efectos; y c) que tal respuesta se produzca en el plazo de dos meses.

Por su parte, el art. 14.1 del Reglamento dispone que una vez transcurrido el plazo de dos meses que tiene la Administración requerida para contestar ya no es necesario otro trámite para poder plantear el conflicto.

Esta Sala, recientemente, en sentencia de 22 de septiembre de 2011, cas. 2429/2007 , tuvo ocasión de pronunciarse sobre las consecuencias que tiene para el obligado tributario la vulneración del plazo de dos meses exigido para que la Administración requerida manifieste la conformidad o disconformidad al traslado de domicilio interesado por otra Administración, habiendo declarado que el incumplimiento del referido plazo no puede considerarse causa de nulidad de pleno derecho, en los términos del art. 62 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pues para que el incumplimiento del plazo de dos meses produzca el efecto

Esta Sentencia anula la Resolución de 17 de septiembre de 2010 de la junta arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 28/2010

pretendido, además de concurrir cualquiera de las circunstancias enumeradas en tal precepto es preciso que se haya causado indefensión.

SEXTO.- Ahora se cuestiona la naturaleza del plazo establecido para la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral en el caso del transcurso del plazo de dos meses sin que exista pronunciamiento expreso por parte de la Administración requerida sobre la propuesta de cambio de domicilio formulada.

A juicio de la Junta Arbitral, en todos los casos de conflicto, según expreso mandato del art. 14.2 del Reglamento, éstos han de promoverse en el plazo de quince días hábiles desde la desestimación expresa o rechazo tácito por silencio del requerimiento o la propuesta.

Sin embargo, es lo cierto que el art. 14.2 se refiere sólo al plazo de interposición del conflicto positivo, pues alude al cómputo desde la ratificación expresa o tácita de la competencia, en cuanto la Administración requerida puede contestar de forma expresa inhibiéndose o manteniendo la competencia o bien puede guardar silencio y no dar contestación al requerimiento, en cuyo caso se considera que transcurrido el plazo de 30 días se entiende rechazado el requerimiento quedando así expedita la vía para el planteamiento del conflicto propiamente dicho.

Ante esta realidad, carece de sentido mantener que el plazo de 15 días establecido tiene que aplicarse también en los supuestos de cambio de destino, y que el mismo tiene carácter preclusivo, porque el art. 43.5 prevé un procedimiento amistoso que, si no culmina con éxito, deriva en la Junta Arbitral para que determine dónde debe considerarse domiciliada una persona física o jurídica, debiendo significarse que el Reglamento sólo prevé que una vez transcurrido el plazo de dos meses que tiene la Administración requerida para contestar ya no es necesario otro trámite para poder plantear el conflicto, por lo que la propia solicitud de cambio de domicilio abre la vía, si es rechazada, para interponer conflicto ante la Junta Arbitral.

Por otra parte, a esta conclusión se llega, porque la situación en el caso de los conflictos de competencia positivos es muy distinta a los conflictos sobre el domicilio de los contribuyentes. En el primer caso, nos encontramos con una Administración que considera que otra está ejerciendo una competencia de aplicación de los tributos que no le corresponde, y que reacciona frente al acto o disposición que, a su juicio, perjudica su competencia, siendo lógico entender que el plazo tanto para formular el requerimiento previo como el conflicto en caso de rechazo expreso o tácito, tiene carácter preclusivo, por lo que el incumplimiento del mismo hace decaer la acción procesal al tener que equipararse este plazo a los establecidos para formular recursos ante los Tribunales de Justicia. En el segundo caso, cambio de domicilio, no se parte de la existencia de una actuación previa de una Administración, que obligue a reaccionar a otra reclamando la competencia, sino de una simple discrepancia sobre el domicilio de los contribuyentes, que se intenta resolver de forma amistosa, y que sólo en caso de disconformidad se atribuye a la Junta Arbitral la resolución de la discrepancia.

Ya nos hemos pronunciado sobre la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses.

La misma solución ha de entenderse aplicable al plazo de interposición del conflicto, por lo que nada impide que ante una resolución extemporánea que rechace la propuesta de cambio de domicilio pueda acudir a la Junta Arbitral en el plazo de quince días desde el conocimiento de la decisión desestimatoria adoptada.

Asimismo nada impide que, en caso de falta de respuesta en el plazo establecido, cuando así lo estime oportuno la Administración que promovió el cambio, pueda entender desestimada tácitamente la propuesta de cambio y promover formalmente el conflicto, aplicando la normativa general sobre el silencio negativo, sin que en contra pueda invocarse la inseguridad jurídica respecto del obligado tributario a que afecte, pues las consecuencias del retraso en la resolución han de ser invocadas, en su caso, en relación con la liquidación que practique la Administración que resulte competente.

Esta Sentencia anula la Resolución de 17 de septiembre de 2010 de la junta arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 28/2010

SÉPTIMO.- Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso contencioso administrativo, debiendo retrotraerse el expediente para que la Junta Arbitral complete su instrucción y resuelva sobre la discrepancia planteada, sin que se aprecien circunstancias para una expresa imposición de costas a las partes.

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de 17 de Septiembre de 2010 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que se declara nula, debiéndose retrotraer el expediente para que la Junta Arbitral complete su instrucción y dicte, tramitado el mismo, resolución sobre el fondo planteado, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. (...), D. (...), D. (...), D. (...), D. (...), D. (...).

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. (...), estando celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi el Secretario. Certifico.

RESOLUCIÓN DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2010. CONFLICTO 22/2009

Conflicto: 22/2009
Promotor: Administración del Estado
Contra: Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IRPF. Cambio de domicilio fiscal de contribuyentes
Fecha de la resolución: 16 de septiembre de 2010

**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

I. ANTECEDENTES

1º El día (...) de octubre de 2009 tuvo entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra –en adelante, Junta Arbitral– (artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se promovió conflicto sobre propuesta de cambio de domicilio de los contribuyentes don AAA y doña BBB. Al escrito de planteamiento del conflicto se adjuntaron, entre otros documentos, la propuesta de cambio de domicilio dirigida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Hacienda Tributaria de Navarra y la resolución (...) /2009 del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra por la que se accedió parcialmente a dicha propuesta.

2º En el citado escrito se afirma que el día (...) de diciembre de 2008, la Agencia Estatal de Administración Tributaria notificó a la Hacienda Tributaria de Navarra una propuesta de modificación de domicilio de los cónyuges D. AAA y D^a BBB respecto de todos los ejercicios no prescritos. Ambos cónyuges figuraban en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como residentes en la calle CCC de EEE (Navarra). Se propuso la rectificación del domicilio a la calle FFF de Madrid.

En anexos al escrito de planteamiento del conflicto se incorporan al expediente las actuaciones e informaciones que, sobre el asunto, había recopilado la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra. Son las siguientes:

1. Don AAA tributa en la Hacienda de Navarra por IRPF e Impuesto Patrimonio desde el ejercicio 2004.
2. Con anterioridad tributaba por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes e Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real haciendo constar como domicilio la calle GGG de Logroño.
3. Se dio de baja como residente en el Registro del Consulado General de España en (...), por traslado a España, el (...) de junio de 2004.
4. El (...) de junio de 2007 se notificó por comparecencia a ambos cónyuges el inicio de un procedimiento inspector por los conceptos tributarios Impuesto sobre la Renta de No Residentes e Impuesto sobre el Patrimonio y por los periodos 2002 y 2003.
5. Los días (...) y (...) de mayo de 2007 se personó un agente tributario en el domicilio fiscal declarado por los contribuyentes y resultó que la vivienda estaba aparentemente cerrada y deshabitada, sin timbre ni buzón de correspondencia. Varios vecinos dijeron que los obligados

tributarios no vivían allí y que no sabían si viven en Madrid o en Logroño. Doña BBB está empadronada en el domicilio visitado.

6. Se intentó de nuevo la notificación los días (...) y (...) de junio de 2007, con el mismo resultado infructuoso.

7. El día (...) de junio recogió la notificación doña (...), identificada como "un familiar".

8. De la comprobación de los suministros de agua en el domicilio declarado resultan los siguientes: En 2003 y 2004, 8.000 litros/año. En 2005, 42.000 litros/año. En 2006, 7.000 litros/año. En 2007, 1.000 litros en el primer trimestre. El consumo medio de agua por habitante y año ronda los 55.000 litros, según publicaciones del Instituto Nacional de Estadística.

9. El consumo medio de energía eléctrica por habitante y año, según datos de la Subdirección de Planificación Estratégica, ascendió, en el año 2006, a 5.602 kW. Los consumos de la vivienda declarada como domicilio fueron los siguientes: Año 2003, 1.319 kW; año 2004, 1.241 kW; año 2005, 8.981 kW; año 2006, 933 kW; año 2007, 1.718 kW hasta el día 23 de julio.

10. (...) ha confirmado que no existe suministro contratado para la vivienda.

11. (...), por su parte, ha informado que el señor AAA tiene contratadas dos líneas telefónicas: una en la calle FFF de Madrid y otra en la calle GGG de Logroño.

12. Los domicilios declarados a la Seguridad Social son: para don AAA: en primer lugar, la calle FFF de Madrid y, como alternativo, la calle GGG de Logroño. Para doña BBB: en primer lugar, la calle KKK de Madrid y, como alternativo, la calle GGG de Logroño.

13. Los municipios de las sucursales donde los contribuyentes tienen abiertas cuentas bancarias son La Coruña (en (...)), Logroño (en (...) y en (...)), (...) (en (...)) y Madrid (en (...)).

14. De acuerdo con la información obtenida del Catastro, a fecha (...) de julio de 2007, don AAA es titular de cinco inmuebles situados en las siguientes direcciones: calle (...) de (...), La Rioja; calle GGG de Logroño, La Rioja; carretera de (...), en Madrid; calle FFF, de Madrid; y (...) de (...), Madrid.

15. De acuerdo con la misma fuente, doña BBB es titular de una subparcela rústica en EEE (Navarra).

16. Las principales fuentes de renta, de acuerdo con las bases de datos de la AEAT, para los años 2004 a 2007 son:

- De don AAA: rendimientos de capital mobiliario y venta de terrenos en Madrid, con importes de 24.010,43 euros en 2004; 155.372 euros en 2005; y 2.372.000 en 2006.
- Para doña BBB: rendimientos del trabajo satisfechos por la entidad UUU, S.L., en los períodos 2004 a 2007, y pensión de la Seguridad Social a partir del 2007. UUU, S.L., es una sociedad con domicilio fiscal en Madrid, dedicada a la promoción inmobiliaria de edificaciones y de la que es administrador don AAA.

17. En el año 2006, don AAA se dio de alta en el epígrafe 8611 del Impuesto sobre Actividades Económicas (alquiler de viviendas) en el municipio de Madrid, comunicando la baja en la actividad el día 27 de marzo de 2007.

18. En el ejercicio 2006 presentó declaraciones trimestrales por IVA, con resultado a ingresar en el primer trimestre y cero en los restantes. La tributación fue al 100% en territorio común.

También se han realizado actuaciones de comprobación del domicilio por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid. De los informes elaborados por este organismo, que se insertan como anexos del escrito de planteamiento del conflicto, resulta lo siguiente:

1. El inmueble situado en la calle FFF de Madrid pertenece, según el Registro de la Propiedad, a don AAA. El día 1 de octubre de 2008 se personó en dicho inmueble un agente tributario que

obtuvo de doña BBB la siguiente información: su domicilio habitual es alternativamente el domicilio visitado en Madrid y otro domicilio utilizado también de forma habitual en calle CCC de EEE (Navarra) que visita de forma regular y que es utilizado indistintamente de manera habitual. Manifiesta también que el domicilio habitual de su marido AAA es este mismo visitado e indistintamente el de EEE (Navarra).

2. En la página web (...) don AAA figura como titular del número (...) en Madrid, calle FFF. También consta como titular del (...) en la calle GGG de Logroño

3. En la Tesorería General de la Seguridad Social, don AAA figura con domicilio en Madrid, calle FFF, estando dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos desde el (...)/10/2007. Doña BBB figura con domicilio en Madrid, en la calle KKK, donde se ha comprobado que realmente habita otra persona que manifiesta que allí no ha residido nunca el obligado tributario, aunque, por razones de amistad, se recibe correo de la Seguridad Social dirigido al mismo.

4. En las declaraciones informativas presentadas por (...) y (...), figura que don AAA tiene abiertas cuentas bancarias en las que consta como domicilio Madrid, calle FFF.

5. La entidad VVV, S.L. (NIF ...) declara satisfacer rendimientos al señor AAA en el ejercicio 2007 (modelo 190 clave A) constando como código de provincia de residencia del sujeto pasivo el 28 (de Madrid).

6. La entidad UUU, S.L., (NIF ...) declara satisfacer rendimientos a doña BBB en los ejercicios 2004 a 2007 (modelo 190 clave A) y consta como código de provincia de residencia el 28 (de Madrid).

Con estos antecedentes, la Delegación Especial de la AEAT de Navarra solicitó al Gobierno de Navarra que confirmase la propuesta de cambio de domicilio de ambos contribuyentes a Madrid, con efectos retroactivos a todos los ejercicios no prescritos.

Dice, además, el escrito de planteamiento del conflicto que el Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra dictó la resolución (...)/2009, en la que se estimó parcialmente la solicitud de cambio de domicilio de ambos contribuyentes, desde su domicilio en CCC de EEE (Navarra), al situado en Madrid, en la calle FFF, con efectos desde el (...) de enero de 2009. Para dictar la citada resolución, la Hacienda Tributaria de Navarra realizó actuaciones de las que, al decir de la AEAT, se deduce la siguiente información:

1. El matrimonio consta de alta en la base de datos de la Hacienda Tributaria de Navarra desde el ejercicio 1994 hasta el 2007, en que se dieron de baja.

2. Presentaron en la Hacienda Tributaria de Navarra declaraciones de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2004, 2006 y 2007. En cuanto al ejercicio 2005, constan pagos por ambos impuestos sin que se hayan presentado las correspondientes declaraciones.

3. En las declaraciones presentadas por don AAA, el domicilio declarado es el de la calle CCC de EEE (Navarra).

4. En las declaraciones de IRPF presentadas por doña BBB, por los ejercicios 2007 y 2008, el domicilio declarado es el de la calle (...) de EEE (Navarra).

5. En la base de datos de Riqueza Territorial, el inmueble situado en calle CCC de EEE (Navarra), es propiedad al 100% de don WWW, con NIF (...) probablemente el padre de la esposa. A nombre de don AAA no aparece ningún inmueble, mientras que a nombre de doña BBB, sólo aparece una finca rústica en EEE con un valor catastral de 2.005,18 euros.

6. Doña BBB ha percibido rendimientos del trabajo de la entidad UUU, S.L., durante los ejercicios 2004 (18.328,10 euros), 2005 (21.169,29 euros), 2006 (21.127,92 euros) y 2007 (886,62 euros). En este último ejercicio de 2007, pasa a ser pensionista de la Seguridad Social. En la entidad UUU, S.L., figura como administrador don AAA.

Como hemos dicho anteriormente, el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, mediante resolución (...)/2009, ha estimado parcialmente la solicitud de cambio de domicilio formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aceptando dicho cambio sólo con efectos desde (...) de enero de 2009.

El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el conflicto porque entiende que los efectos del cambio de domicilio deben afectar a todos los periodos no prescritos. Tras efectuar algunas alegaciones de carácter formal, la Agencia Estatal de Administración Tributaria considera que las actuaciones realizadas acreditan que el cambio de domicilio de don AAA y doña BBB debe retrotraerse hasta el (...) de junio de 2004. En particular, destaca los hechos siguientes:

1) Los días (...) y (...) de mayo de 2007 se constató que, en el domicilio fiscal declarado por los contribuyentes, el timbre no funcionaba, no existía buzón de correspondencia, la casa aparentemente estaba cerrada y los vecinos aseguraron que los obligados no vivían allí. De ello se deduce que en esa fecha y con anterioridad, los interesados no residían en el lugar declarado.

2) Existieron otros dos intentos de notificación infructuosos en el domicilio declarado los días (...) y (...) de junio de 2007.

3) Los consumos de agua y luz facturados en el supuesto domicilio reflejan claramente que, desde el año 2003, la vivienda de Navarra no estaba siendo habitada habitualmente.

4) Desde 2004 y de acuerdo con las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las principales fuentes de renta para ambos cónyuges tienen su origen en Madrid:

- Don AAA: rendimientos de capital mobiliario y venta de terrenos en Madrid con importes de 24.010,43 en 2004, 155.372,00 en 2005 y 2.372.000,00 en 2006.
- Doña BBB: rendimientos del trabajo satisfechos por la entidad UUU, S.L. en los periodos 2004 a 2007 y pensión de la Seguridad Social a partir del 2007. UUU es una sociedad con domicilio fiscal en Madrid dedicada a la promoción inmobiliaria de edificaciones y de la que es administrador don AAA.

5) La actividad económica realizada por don AAA en 2006 se llevaba a cabo en Madrid, pues en ese año se dio de alta en el epígrafe 8611 (alquiler de viviendas) del Impuesto sobre Actividades Económicas en el municipio de Madrid, y presentó declaraciones trimestrales de Impuesto sobre el Valor Añadido en territorio común.

6) Doña BBB manifestó, el día (...) de octubre de 2008 y en calle FFF de Madrid, que su domicilio habitual es, alternativamente, el domicilio visitado en Madrid y otro domicilio utilizado también de forma habitual en calle CCC de EEE (Navarra), que visita de forma regular y que es utilizado indistintamente de manera habitual. Manifiesta también que el domicilio habitual de su marido AAA es este mismo visitado e indistintamente el de EEE (Navarra).

7) Las sociedades VVV, S.L. y UUU, S.L., que abonan rentas a don AAA a doña BBB, respectivamente, declaran que el domicilio de los perceptores se encuentra en Madrid (año 2007 para don AAA y años 2004 a 2007 para doña BBB).

3º El Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto mediante resolución de (...) de octubre de 2009 y emplazó durante un mes al Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra para alegaciones, que se presentaron el día (...) de diciembre de 2009.

En su escrito de alegaciones, la Hacienda Tributaria de Navarra sostiene que el cambio de domicilio debe tener efectos desde (...) de enero de 2009 e invoca, para justificarlo, dos acuerdos entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra, adoptados en las reuniones sobre expedientes de cambio de domicilio celebradas el (...) de octubre de 2008 y de (...) de febrero de 2009, respectivamente.

En el acta de la primera de las reuniones consta que "*se propone tomar decisiones de la misma índole y por los mismos motivos de costes y agilidad, sobre el alcance temporal de los*

expedientes que a partir de ahora se vayan a resolver y cuya fecha de efectos se determine para ejercicios no prescritos. Así para casos razonables y para aquellos colectivos de obligados de poco riesgo el cambio de domicilio se aplicaría a uno o dos años, es decir, con una perspectiva de futuro y no de retrocesión del expediente a años que pudieran perjudicar el expediente en términos de costes de investigación o simplemente de comprobaciones innecesarias"

En el acta de la segunda "se reitera por ambas administraciones la propuesta de la reunión del (...) de octubre, acerca del alcance temporal de los expedientes que se vayan iniciando que, salvo consideraron especial, la fecha de efectos no debería determinarse para ejercicios no prescritos evitando de esta manera los posibles perjuicios de la retroactividad de los expedientes".

Además de este argumento, la Hacienda Tributaria de Navarra considera que la retroacción de los efectos del cambio de domicilio no puede extenderse más allá del periodo de cuatro años en el que prescriben los créditos de derecho público entre Administraciones públicas. Y, en fin, que no se ha acreditado en el expediente que el domicilio de los obligados tributarios estuviese situado fuera de Navarra antes de (...) de enero de 2009, por las siguientes razones:

"Los interesados han presentado todas sus declaraciones de IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio a la Comunidad Foral de Navarra desde el año 2004, lo cual supone que los propios interesados declaran que su domicilio fiscal durante estos periodos ha estado en Navarra.

De las manifestaciones que constan en el expediente de la propia AEAT, así como de la información sobre cuentas bancarias, consumos, bienes patrimoniales, etc... se deduce que los interesados permanecían periodos de tiempo en un territorio y otro, sin que quede acreditado que exista una permanencia de más de 183 días en territorio común con anterioridad al (...) de enero de 2009 y mucho menos con anterioridad a mayo de 2007, fecha en la que la Agencia Tributaria inicia las actuaciones de obtención de información."

4º Transcurrido el periodo de instrucción sin que se aportasen nuevas pruebas ni se acordase la práctica de nuevas diligencias, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución, el día (...) de julio de 2010, en la que se dio audiencia a los interesados, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 43.6 del Convenio Económico.

5º El día (...) de septiembre de 2010 se ha recibido en la Junta Arbitral un escrito de alegaciones encabezado por don AAA y doña BBB en el que manifiestan haber establecido su residencia en EEE después de su regreso de ABAB, ocurrido en el año 2004 y que, por deterioro de salud del señor AAA, pasan largas temporadas, coincidentes con las épocas de crisis aguda de salud, en casa de su hijo en Madrid calle FFF, donde no disponen de vivienda en propiedad ni en alquiler.

Justifican el desconocimiento expresado por algunos vecinos de EEE en el hecho de haber residido durante cincuenta años en ABAB, motivo por el cual no tienen ningún arraigo importante en ningún municipio español.

Solicitan, por tanto, que se declare que su domicilio ha estado siempre en EEE y, subsidiariamente, que se rectifique el domicilio con efectos desde 2007, fecha a partir de la cual han permanecido durante temporadas "más o menos extensas" en Madrid por razones médicas.

II. NORMAS APLICABLES

6º Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, Reglamento de la Junta Arbitral); así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

7º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra: "6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico".

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo previsto por el artículo 43.5 del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Los acuerdos de 10 de octubre de 2008 y de 27 de febrero de 2009

8º Antes de entrar a resolver sobre el fondo del asunto, es necesario efectuar algún comentario sobre la naturaleza de los supuestos acuerdos de (...) de octubre de 2008 y de (...) de febrero de 2009, que el Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra esgrime en sus alegaciones.

Esos supuestos acuerdos constan en sendos resúmenes de los asuntos tratados en las respectivas reuniones. De los documentos aportados por la propia Hacienda Tributaria de Navarra se deduce que se trata de dos resúmenes de reuniones sobre cambios de domicilio, elaborados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y remitidos a la Hacienda Tributaria de Navarra, A las reuniones asistieron funcionarios de ambas Administraciones y se fijaron algunos criterios sobre el modo de enfocar y resolver las dificultades que plantea la determinación de la fecha a que han de retrotraerse las decisiones sobre cambio de domicilio.

No se trata propiamente de acuerdos entre ambas Administraciones, sino simplemente de criterios de coordinación no vinculantes, puesto que la reunión no fue la de un órgano con competencia para adoptar resoluciones con fuerza de obligar y el propio texto del documento así lo refleja. No se habla en él de acuerdos, sino de simples propuestas o sugerencias para evitar costes de investigación o comprobaciones innecesarias: "*se propone -dice- tomar decisiones de la misma índole...*".

En cualquier caso, es evidente que no se trata de normas jurídicas que obliguen a las partes y que, en caso de conflicto, deban ser tomadas en consideración por esta Junta Arbitral.

III.3. Alcance temporal del cambio de domicilio

9º La Comunidad Foral de Navarra ha aceptado que el domicilio de don AAA y de doña BBB se encuentra, desde (...) de enero de 2009, en territorio común. Considera, sin embargo, que, antes de esa fecha, los interesados pasaban periodos de tiempo en territorio común y territorio foral "*sin que quede acreditado que exista una permanencia de más de 183 días en territorio común con anterioridad a (...) de enero de 2009*".

Nos encontramos, por tanto, ante una cuestión fáctica cuya solución dependerá de las pruebas directas e indiciarias que las partes hayan incorporado al expediente, las cuales han de ser apreciadas por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

En este sentido cabe indicar que corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria aportar las pruebas en las que se sustente el derecho que reclama y, efectivamente, ha realizado una actividad probatoria de la que se desprenden sólidos indicios de que los interesados no han tenido su residencia habitual en Navarra en los años 2004 y 2006 a 2008.

10° Don AAA y doña BBB habían residido anteriormente en ABAB y se dieron de baja como residentes en el Registro del Consulado General de España de (...) el día (...) de junio de 2004 por traslado a España de su domicilio.

Las diligencias practicadas demuestran claramente la realidad de unos hechos que, sin ser prueba directa de la permanencia durante más de 183 días en el domicilio de Madrid, permiten deducir, mediante un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, que los interesados no tuvieron en Navarra su residencia habitual durante todos los años transcurridos a partir del momento en que se trasladaron a España.

En efecto, los interesados no fueron hallados nunca en su supuesto domicilio de EEE, donde los vecinos (aunque no se ha dejado constancia de su identidad, como hubiera sido de desear) *"aseguraron que no vivían allí"*. El domicilio declarado tenía síntomas de estar deshabitado (timbre que no funcionaba, inexistencia de buzón de correspondencia, casa aparentemente cerrada).

Sin embargo, en la diligencia practicada en el domicilio de Madrid el día (...) de octubre de 2008, fue localizada doña BBB quien manifestó que el matrimonio poseía dos domicilios (Madrid y EEE) utilizados alternativa e indistintamente.

Si a estas circunstancias añadimos el escaso volumen de los consumos de agua y luz en la vivienda de EEE, acreditados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no podemos sino llegar a la conclusión de que, a excepción del año 2005, este domicilio no ha estado habitado regularmente. Estos datos de consumo perfectamente acreditados y no rebatidos por la Hacienda Tributaria de Navarra, unidos al resto de pruebas indiciarias de la permanencia de los interesados en Madrid así como a las manifestaciones de los obligados tributarios sobre sus estancias en el domicilio de su hijo, nos llevan a la conclusión de que, excepto en el año 2005, el matrimonio ha residido en Madrid desde su traslado a España en 2004.

11° Los consumos de agua durante los años 2003 a 2007 (exceptuado el año 2005) no superan los 8.000 litros anuales, siendo 55.000 litros/año el consumo medio de una persona. Sin embargo, en 2005 el consumo fue de 42.000 litros, por lo que, respecto de este año, no podemos afirmar que la vivienda se encontrase desocupada. Los consumos de 2005 no son una prueba definitiva y concluyente de la presencia de los interesados en EEE, pero sí de que la casa no estuvo deshabitada ese año, por lo que no concurre en este caso uno de los indicios importantes aportados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria al que atribuimos valor probatorio por su concurrencia con otros. Dicho de otro modo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha enervado la presunción de veracidad que tienen las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio presentadas por los interesados, dado que no es lícito imputar al obligado tributario el incumplimiento de sus deberes sin pruebas o indicios que racionalmente lo acrediten.

12° Lo mismo puede decirse respecto de los consumos de energía eléctrica, que vienen a confirmar y reforzar la conclusión precedente. Siendo el consumo medio por habitante y año 5.602 kW, es razonable pensar que la vivienda de EEE estuvo ocupada el año 2005 en que se facturaron 8.981 kW, pero no en los demás años objeto de debate, en los que los consumos rondaban los 1.000 kW anuales.

13° La presunción de veracidad de las declaraciones es el argumento de la Hacienda Tributaria de Navarra para oponerse a la pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria pero esta alegación no es bastante cuando la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria ha realizado un esfuerzo probatorio del que, como hemos visto, se desprenden claros indicios de que los interesados no han permanecido en EEE, sino en Madrid, la mayor parte del tiempo en los años 2004, 2006, 2007 y 2008.

III.4. Prescripción de los créditos entre Administraciones

14° Tampoco podemos aceptar el límite de retroacción de cuatro años alegado por la Hacienda Tributaria de Navarra, basándose en que es éste el periodo de prescripción de los créditos de derecho público no tributarios entre Administraciones.

No hay duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son créditos de derecho público no tributarios, pero hay que tener en cuenta que las consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones. Es obvio que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, pero esto no significa que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente

ACUERDO

1º) Estimar parcialmente la reclamación formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y declarar que el domicilio de don AAA y de doña BBB se encontraba situado en Madrid durante los años 2004 y 2006 a 2008.

2º) Desestimar la reclamación en relación con el año 2005.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

El Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra remitirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las autoliquidaciones y los expedientes de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de los contribuyentes don AAA y doña BBB de los periodos impositivos de 2004 y 2006 a 2008, o copia compulsada de dichas autoliquidaciones y expedientes.

Las Administraciones en conflicto realizarán entre si las compensaciones económicas que procedan por los cobros o devoluciones realizados, en su caso, por la Administración no competente de acuerdo con los términos de esta resolución.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 16 de septiembre de 2010