



Roj: **STS 2674/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:2674**

Id Cendoj: **28079130022017100260**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/06/2017**

Nº de Recurso: **4890/2016**

Nº de Resolución: **1094/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **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 Noel de Dorremochea Guiot, 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 Modesto Norberto. Ha intervenido, como demandada, la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- Mediante escrito de 9 de septiembre de 2016, el procurador Don Noel de Dorremochea Guiot, 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 Modesto Norberto (NIF NUM012) no tenía ubicado su domicilio fiscal en territorio navarro, retrotrayéndose 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. Noel de Dorremochea Guiot, 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 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 Modesto Norberto , sito en la CALLE001 , NUM013 , NUM014 , de Tudela, 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. Modesto Norberto , 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:

"[...] | 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 Modesto Norberto .

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 Modesto Norberto , 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 el PASEO002 , nº NUM015 - NUM016 de Zaragoza, en lugar de en la dirección CALLE001 nº NUM013 , NUM014 , de Tudela (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 Modesto Norberto . 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 256/2012, 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 Modesto Norberto se encuentra realmente en el PASEO002 número NUM015 - NUM016 de Zaragoza, y no en el declarado de CALLE001 número NUM013 - NUM014 de Tudela (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 CALLE001 nº NUM013 , NUM014 NUM017 . de Tudela (Navarra) es declarado asimismo como domicilio fiscal de la hija del obligado Clara Berta , de su nuera doña Enriqueta Gracia , así como la comunidad de bienes DIRECCION001 . También era el domicilio fiscal declarado por Bernabe Victor , 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 Bernabe Victor no debía entenderse domiciliado fiscalmente en Navarra (conflicto 43/2011),

b) Que la vivienda donde se sitúa el domicilio de Tudela pertenece, en propiedad, a don Modesto Norberto , quien figura inscrito con ese domicilio en el padrón del municipio de Tudela.

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 PASEO002 nº NUM015 , NUM016 , de Zaragoza. Esta vivienda es propiedad desde el 18/12/1998 de la entidad INVERSIONES PONSECO SL (NIF: B50782960). Dicha sociedad, con domicilio en la calle Albareda nº 7, de Zaragoza, está participada por el obligado en un 66,36%, por su hijo Bernabe Victor en un 16,825% y por su hija Clara Berta en un 16,82%.

2.- El día 9 de mayo de 2011 se personaron dos actuarios en el domicilio declarado en Tudela y resultó que nadie contestó a la llamada en la vivienda del piso NUM014 NUM017 . Tampoco contestaron en la vivienda de la mano NUM018 del piso NUM014 . Una persona no identificada del piso NUM019 NUM017 manifestó que en el NUM014 NUM017 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 PROCOAD, administradora de la comunidad de propietarios de CALLE001 NUM014 NUM013 de Tudela, y empleados de la entidad, no identificados, manifestaron "que en el piso NUM014 NUM017 . no vive nadie desde hace más de seis años y que la persona que paga los gastos de comunidad es Modesto Norberto . El número de teléfono de contacto que PROCOAD dispone del obligado es el NUM020 , de Zaragoza".

4.- El día 19 de abril de 2013 se personó en el citado domicilio de Tudela (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 NUM014 NUM017 . viven en Zaragoza. Ni Don Modesto Norberto , ni su hija Clara Berta viven en Tudela, 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.

- NUM021 NUM017 : el NUM014 NUM017 siempre ha estado vacío, puesto que la familia vive en Zaragoza. La familia Clara Berta Bernabe Victor Modesto Norberto nunca ha vivido allí, aunque van en alguna ocasión.

- 1º Dcha, donde existe una inmobiliaria: Tanto Modesto Norberto como su hija, Clara Berta 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 PROCOAD. quedando confirmado que los recibos se giran a nombre de don Modesto Norberto , y que su número de teléfono de contacto continúa siendo el NUM020 , de Zaragoza. Manifiestan que la dirección a la que envían las comunicaciones es CALLE002 nº NUM022 , NUM023 , NUM021 de Zaragoza. Esta dirección se corresponde con el domicilio fiscal y social de INVERSIONES PONSECO S:L.



6.- Mediante requerimientos dirigidos por la AEAT a las empresas suministradoras de energía eléctrica y agua a la vivienda de Tudela se ha sabido que el titular del contrato de electricidad es don Bernabe Victor , hijo de don Modesto Norberto , 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 Modesto Norberto 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 Tudela; es representante de una sociedad domiciliada en Figueruelas (Zaragoza); figura como autorizado en cuentas bancarias de doce sociedades domiciliadas en Zaragoza y de una sociedad y una comunidad de bienes domiciliadas en Tudela; 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 Nuestra Señora del Carmen de Zaragoza, situada en Paseo Maria Agustín nº 8 de Zaragoza, a escasa distancia de PASEO002 nº NUM015 de la misma ciudad.

8.- El día 2 de noviembre de 2012, un agente tributario visitó la vivienda de PASEO002 número NUM015 - NUM016 de Zaragoza, propiedad de INVERSIONES PONSECO S.L. (sociedad familiar administrada y participada por don Modesto Norberto y sus dos hijos). En el buzón figuran los nombres de "Inversiones Ponseco S.L." y "Urgel Martínez". El conserje de la finca, don Francisco Gervasio , empleado en la casa desde agosto de 2008, manifestó al actuario que desde que él es conserje, don Modesto Norberto vive de manera habitual en el NUM016 .

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 Modesto Norberto (el 01/01/2008) e informa que el domicilio comunicado por el obligado tributario es PASEO002 nº NUM015 , de Zaragoza, y que el Centro de Salud asignado es el situado en la calle Hermanos Ibarra nº 1 de Zaragoza, muy próximo a la dirección del domicilio que la AEAT dice ser el de don Modesto Norberto .

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 Modesto Norberto se encuentra en el PASEO002 nº NUM013 , NUM014 NUM017 . 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 Eugenio Simón Acosta, 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 Modesto Norberto , 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 quince 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 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. Modesto Norberto 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 del PASE0002 NUM015, NUM016 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 Tudela (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 Tudela en la que don Modesto Norberto ha declarado tener su residencia.

4) Así como la vivienda de Tudela pertenece a don Modesto Norberto, 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 Modesto Norberto "trae su causa de tratarse de contratos muy antiguos, formalizados en una época en la que el Sr. Modesto Norberto 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. Modesto Norberto 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, Inversiones Ponseco, SL, en la oficina de la CALLE002 de Zaragoza".

5) Si don Modesto Norberto 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 Modesto Norberto, 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 Modesto Norberto "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 Modesto Norberto se dio de alta en la tarjeta sanitaria, "probablemente como pensionista, el 1/08/1998 y no el 11/01/2008"; 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 Modesto Norberto a partir del día 1 de enero de 2008.

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.

10º Versando este conflicto sobre una discrepancia respecto del domicilio de don Modesto Norberto, 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 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."*

10º Nos encontramos, en el presente caso, ante un supuesto en que existe conformidad sobre la normativa aplicable y su interpretación, residiendo 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 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.

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 Modesto Norberto reside en PASEO002 número NUM015 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 Tudela.

12º 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 CALLE001 número NUM013 - NUM014 - NUM017 de Tudela, 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 ( CALLE001 , NUM013 - NUM014 - NUM017 .) 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 NUM014 NUM017 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. Modesto Norberto ". 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 Modesto Norberto sea el propietario de la vivienda de Tudela 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 Modesto Norberto 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 Modesto Norberto 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 Modesto Norberto 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. Modesto Norberto 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. Modesto Norberto , 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. Modesto Norberto en Navarra y la contradictoria con ella sobre la residencia en Zaragoza-, pues lo que en realidad se viene a recriminar en la demanda es la autolimitación de la Junta Arbitral que la resolución formula en el razonamiento 11º de los fundamentos jurídicos, al que nos referiremos más tarde. Por ello, la censura desplegada lo es a la interpretación de las normas de resolución de los conflictos que tengan por objeto el domicilio de los contribuyentes, en los términos de los artículos 43.6 y 51.1.c) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, lo que no guarda relación alguna con la figura de la congruencia en que, además, caso de existir -lo que sólo afirmaríamos a los meros efectos argumentativos- su presencia habría perjudicado a la parte contraria a quien la invoca, pues el desajuste o disparidad entre lo pedido y lo concedido, de haberlo, sólo afectaría a la AEAT promotora del conflicto, no siendo pues una pretensión legítima la de mostrar reivindicación o queja alguna por razón de la indefensión supuestamente padecida por la parte contraria a quien la insta.

**CUARTO** .- Las restantes cuestiones planteadas en la demanda pueden ser abordadas de forma conjunta e indiferenciada, ya que se refieren todas ellas a aspectos de la resolución y del conflicto formalizado que a través de ella se resuelve, relacionados con cuál fuera el domicilio fiscal, determinado por su residencia habitual, del Sr. Modesto Norberto, 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 Tudela (Navarra) del Sr. Modesto Norberto- no sólo negado por la Junta Arbitral al valorar la prueba disponible, sino rechazado como tal en un acto que goza de presunción de validez y eficacia, sin que pese a tales circunstancias adversas la HTN haya considerado necesaria la práctica procesal de prueba encaminada



a la fijación de ese hecho fundamental para sus intereses. Cuál sea el alcance de tal presunción es, en el fondo, el *thema decidendi* de este proceso.

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

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

No obstante ello, consideramos que la decisión de la Junta Arbitral ha sido acertada en la valoración conjunta de la serie numerosa de datos, pruebas e indicios, abundantes y de un valor ciertamente desigual, pero que en su mayoría son coincidentes en desmentir que la residencia del Sr. Bernabe Victor radice en Tudela, 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. Modesto Norberto en el domicilio señalado en Tudela; 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 PROCOAD, administradora de la comunidad de propietarios de CALLE001 nº NUM013 de Tudela, que manifestaron "*que en el piso NUM014 NUM017 no vive nadie desde hace más de seis años y que la persona que paga los gastos de comunidad es Modesto Norberto. El número de teléfono de contacto que PROCOAD dispone del obligado es el NUM020, 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 Tudela revelan, *prima facie*, que corresponden a una vivienda no ocupada o escasamente ocupada, lo que es compatible con los testimonios recogidos. Los consumos referidos a la vivienda de Zaragoza acreditan, por el contrario, una posible ocupación de carácter residencial, sin la menor prueba de respaldo de que las cifras obedecen a un uso profesional o empresarial del que ningún elemento indiciario se aporta.

- Tampoco podemos dar pábulo a las alegaciones de la demanda relativas a la titularidad de los dos inmuebles en liza, el de la vivienda de Tudela (Navarra) que es propiedad del Sr. Modesto Norberto, 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. Modesto Norberto 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 Tudela 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 Tudela.

**SÉPTIMO** .- Sobre la declaración de la Junta Arbitral conforme a la cual no le corresponde decidir cuál sea el domicilio del Sr. Modesto Norberto 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. Modesto Norberto 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 Tudela, que la resolución aquí impugnada niega- se puede construir mediante la acreditación positiva de un hecho incompatible con aquél -la residencia en Zaragoza-. 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. Modesto Norberto , una vez establecido que no lo era en Tudela.

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 Tudela, 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 que, como decimos, 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.

**OCTAVO** .- Finalmente, sobre la fecha a que decide retrotraer la resolución del conflicto la prueba de la residencia habitual del Sr. Modesto Norberto , 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 "*...[L]a 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. Modesto Norberto 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 Noel de Dorremochea Guiot, 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 Modesto Norberto , 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.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo  
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.