

Roj: STS 2375/2016 - ECLI:ES:TS:2016:2375  
Id Cendoj: 28079130022016100217

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 185/2015

Nº de Resolución: 1195/2016

Procedimiento: CONTENCIOSO

Ponente: MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Tipo de Resolución: Sentencia

## SENTENCIA

En Madrid, a 26 de mayo de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la procuradora D<sup>a</sup>. Rocío Martín Echagüe y representada por el letrado D. Ignacio Chacón Paheco, y, estando promovido contra la resolución de 26 de enero de 2015, adoptada en el expediente NUM007 por la Junta Arbitral del **Concierto Económico** entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco; en cuyo recurso aparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la Junta Arbitral del **Concierto Económico** entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se adoptó resolución de 26 de enero de 2015 dictada en el expediente NUM007 por la que se acuerda: «1º.- Declarar que el domicilio fiscal de Dña. Ángeles en el año 2006 estaba en Gipuzkoa, correspondiéndole a la DFG la exacción y, en su caso, devolución resultante de la liquidación del IVA del año 2006. 2º.- La terminación y el archivo de las actuaciones. 3º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa, y asimismo a la interesada Ángeles .».

**SEGUNDO .-** Por escrito de 26 de marzo de 2015 la Diputación Foral de Gipuzkoa interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** de 26 de enero de 2015. En su escrito de demanda, la recurrente suplica de la Sala anule la resolución impugnada y reconozca la competencia de la AEAT en la exacción del IVA (ejercicio 2006) de D<sup>a</sup>. Ángeles .

**TERCERO.-** Acordado señalar día para el fallo en el presente recurso cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 26 de abril de 2016, en cuya fecha tuvo lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Antecedentes

Se impugna, mediante este recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la procuradora D<sup>a</sup>. Rocío Martín Exhagüe, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, la resolución de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 26 de enero de 2015 por la que se declaró que el domicilio fiscal de D<sup>a</sup>. Ángeles en el año 2006 estaba en Gipuzkoa, correspondiéndole a la Diputación Foral de Gipuzkoa la exacción y, en su caso, la devolución resultante de la liquidación del IVA del año 2006.

No conforme con dicha sentencia la Diputación Foral de Gipuzkoa interpone el recurso contencioso-administrativo que decidimos.

### SEGUNDO.- Hechos discutidos en casación

1º.- Según consta en los registros de la AEAT, el 27 de noviembre de 1990, D<sup>a</sup>. Ángeles , tenía su domicilio fiscal en Sevilla, no tomándose razón de ningún cambio de domicilio de la misma hasta que el 17 de

noviembre de 1995 se consignó que había pasado a tenerlo en San Sebastián, en la calle DIRECCION000 NUM000 - NUM001 .

2º.- Consta en la DFG que Dª. Ángeles estuvo dada de alta en el epígrafe 731 del IAE, desde el 2 de febrero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 2005, con domicilio en Donostia - San Sebastián, primero en la DIRECCION000 NUM000 - NUM001 y luego en la PLAZA000 NUM002 - NUM003 .

3º.- En fecha 14 de mayo de 1998, Dª. Ángeles presentó declaración censal, modelo 036, ante la DFG, en la que, en el apartado «Observaciones», constaba, «no residente, **Concierto**».

4º.- Dª. Ángeles presentó las autoliquidaciones por IRPF correspondientes a los ejercicios 1997 a 2003, ambos inclusive, ante la DFG, con resultado a devolver, siéndole devueltas las correspondientes cantidades por parte de la DFG.

5º.- Dª. Ángeles , presentó autoliquidaciones por IVA correspondientes a los ejercicios 2002 a 2005, ambos inclusive, ante la DFG, sin que conste el resultado de las mismas.

6º.- En fecha 16 de enero de 2006, Dª. Ángeles presentó ante la DFG una declaración censal de baja, con efectos desde 31 de diciembre de 2005.

7º.- El 29 de diciembre de 2006, Dª. Ángeles adquirió, mediante escritura otorgada ante el notario D. Eduardo Villamor Urban, un solar en Sevilla con el manifestado propósito de desarrollar una promoción inmobiliaria.

8º.- En el mes de enero de 2007, Dª. Ángeles presentó ante la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa la declaración por IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2006, con solicitud de devolución de doscientos mil (200.000,00 €) euros, cantidad correspondiente a la cuota soportada en la mencionada adquisición de solar.

9º.- El 2 de julio de 2007, la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa dictó propuesta de denegación de la devolución solicitada, argumentando que como en 2006 la cifra de negocios de la Sra. Ángeles había sido «cero», la administración competente para practicar la devolución solicitada era la correspondiente a su domicilio fiscal que, a juicio de la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa, resultaba ser la DFG.

10º.- El 31 de julio de 2007, un mes antes de que se acordara la puesta de manifiesto a la interesada de la referida propuesta de acuerdo para que formulara alegaciones, la Sra. Ángeles presentó ante la AEAT una declaración censal, modelo 036, notificando el traslado de su domicilio fiscal a Sevilla.

En razón a esta presentación, la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa remitió el expediente a la de Sevilla que, vistas las alegaciones formuladas por la interesada, acordó con fecha 23 de noviembre de 2007 desestimar la solicitud de devolución de IVA de 2006 de la Sra. Ángeles , confirmando en todos sus términos la propuesta que había realizado la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa.

11º.- Contra dicho acuerdo la Sra. Ángeles interpuso, sucesivamente, recurso de reposición, reclamación **económico** administrativa y recurso contencioso-administrativo, siendo este último resuelto mediante la sentencia del TSJ de Andalucía, Sevilla, de fecha 9 de abril de 2012 en la que ordenó remitir el conflicto a esta Junta Arbitral por considerarla instancia competente para resolverlo.

12º.- La Inspección de Hacienda de la DFG, en abril del año 2009 se constituyó en los dos inmuebles en los que sucesivamente la Sra. Ángeles había manifestado a la DFG tener su domicilio fiscal en Gipuzkoa: en la DIRECCION000 NUM000 - NUM001 , y en la PLAZA000 NUM002 - NUM003 de Donostia - San Sebastián, resultando que la Sra. Ángeles era completamente desconocida en los dos, y que el primero de ellos correspondía a un despacho profesional. La Inspección de la DFG igualmente se constituyó en el mes de abril de 2009 en el inmueble que constaba como domicilio de la Sra. Ángeles en una cuenta bancaria que tenía abierta en la entidad Kutxa Gipuzkoa, en el Paseo Colón 14 - 1º de Irún, resultando que correspondía a una empresa de «telesecretarías», cuya responsable manifestó que la Sra. Ángeles les había encargado la domiciliación de su correspondencia pero que desconocía su domicilio.

13º.- Cuando, en el año 2008, se intentó notificar a la Sra. Ángeles el acuerdo de desestimación del recurso de reposición interpuesto ante la Delegación de la AEAT de Sevilla, en la dirección señalada por la misma, de la PLAZA001 NUM004 - escalera NUM003 - NUM005 , resultó que en el referido domicilio era igualmente desconocida, y que la dirección correspondía a un módulo de un edificio de oficinas.

14º.- El 30 de enero de 2009, coincidiendo en el tiempo con la interposición del recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Andalucía (Sevilla), la Sra. Ángeles presentó en una sucursal de Bankinter de

Bilbao, declaraciones modelos 300 y 390 en el formulario DFG, correspondientes al cuarto trimestre de 2006 y al resumen anual de 2006, solicitando la devolución de doscientos mil (200.000,00 €) euros.

15º.- La DFG, por acuerdo de 7 de mayo de 2009 desestimó la solicitud de devolución, y por acuerdo de 23 de julio de 2009 desestimó igualmente el recurso de reposición interpuesto contra aquel acuerdo.

16º.- La Sra. Ángeles , en su escrito de alegaciones ante esta Junta Arbitral del pasado 6 de noviembre de 2014, después de recordar su derecho a la devolución del IVA que «tenía que haberse producido como muy tarde el día 1 de agosto de 2007, devengando los intereses legales desde ese momento», nos manifiesta lo siguiente: «Resido desde 1991 y hasta 2012 de manera ininterrumpida en el País Vasco y más concretamente en Gipuzkoa.».

### **TERCERO.-** *Argumentación de la resolución recurrida*

La Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco acuerda en el número NUM007 : «1. El presente conflicto ha accedido a esta Junta Arbitral por una vía inédita y atípica, en cuanto no prevista en su Reglamento de funcionamiento aprobado por RD 1760/2007, de 28 de diciembre, cual es un mandato de remisión del expediente dictado en sentencia judicial y reúne todas las notas que configuran un conflicto de competencias entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa, entrando de lleno en el ámbito de competencias de esta Junta Arbitral.

En efecto, consta en el expediente la negativa de la AEAT a devolver a la Sra. Ángeles la cantidad solicitada en su autoliquidación por IVA de 2006, por no considerarse la Administración competente para exaccionar y consta asimismo la negativa de la DFG a devolvérsela, por igual razón de incompetencia.

Ambas declaraciones de incompetencia han sido, además, reiteradas y fundamentadas por la AEAT y la DFG en sus respectivos escritos de alegaciones.

2. El objeto del presente conflicto resulta claramente de los antecedentes relatados y consiste en determinar si la Administración competente para accionar y, en su caso, devolver la cantidad resultante de la autoliquidación del IVA del ejercicio 2006 de Dña. Ángeles es la Administración del Estado o la Foral de Gipuzkoa.

3. Coinciden la AEAT y la DFG en que la determinación de la Administración competente ha de establecerse de conformidad con lo previsto en el artículo 27.Uno, regla Tercera, del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo , que en relación con la exacción del IVA, dispone: "Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco".

4. Coinciden igualmente en que la fijación del domicilio fiscal de la Sra. ha de hacerse por aplicación de las normas del **Concierto Económico** que definen el domicilio fiscal de las personas físicas. Estas normas son las siguientes: "Artículo 43, Residencia habitual y domicilio fiscal.

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente **Concierto Económico**, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; 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.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste 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, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

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

5. La resolución del presente conflicto exige, por tanto, determinar, de acuerdo con el artículo 43. Uno del **Concierto Económico**, el domicilio fiscal de Dña. Ángeles en el año 2006.

6. Procede, en primer término, decidir si es posible tratar de fijar el lugar de la residencia habitual de la Sra. por aplicación de la primera de las reglas establecidas para ello en el artículo 43. Uno del **Concierto Económico**, a saber, la permanencia en el territorio de una de las dos Administraciones en conflicto un mayor número de días del año 2006.

7. La permanencia de una persona en un determinado lugar es un hecho material que en muchos casos no es posible probar de manera directa, como sucede en el del presente conflicto. Es necesario entonces recurrir a la prueba por indicios o presunciones, cuyo estándar de valoración se halla establecido en el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

8. Pues bien, en el presente conflicto ocurre que ninguna de las dos Administraciones ha aportado en sus alegaciones ningún elemento indiciario, distinto de las declaraciones y formularios presentados por la propia Sra. Ángeles ante ambas, del que pudiera inferirse una presunción de residencia en uno u otro territorio.

Es verdad que la Inspección de la DFG ha documentado la visita cursada en el año 2009 a los domicilios declarados por la Sra. en Gipuzkoa, e incluso en uno no señalado a la Administración tributaria pero si a una entidad bancaria, concluyendo que dicha señora era desconocida en los mismos y en un caso, incluso, que ni siquiera se trataba de una vivienda.

Pero ello, no es ningún indicio de que pudiera haber residido en el ámbito del territorio común y menos aún de que hubiera residido allí en el año 2006 al que se concreta el conflicto.

Y además, también la AEAT ha constatado que en el domicilio de Sevilla consignado por la Sra. en 2007, al plantear recurso de reposición el acuerdo de denegación de devolución del IVA de 2006, era igualmente desconocida y tampoco se trataba de una vivienda.

No constan pues en el expediente, indicios de los que se pueda presumir la permanencia de la Sra. en el año 2006, en el territorio de la AEAT ni en el de la DFG.

Las declaraciones tributarias y censales, así como los escritos presentados por la Sra. tanto ante la AEAT como ante la DFG adolecen de una evidente falta de credibilidad en lo que concierne a sus manifestaciones sobre su domicilio fiscal, constando acreditado, incluso, que algunos de los domicilios fiscales por ella declarados no corresponden a viviendas sino a despachos y oficinas.

Más aún, lo manifestado en sus alegaciones ante esta Junta Arbitral, al afirmar que reside "desde 1991 y hasta 2012, de manera ininterrumpida en el País Vasco, y más concretamente en Gipuzkoa", resulta completamente incongruente con sus declaraciones censales.

Y esta es una circunstancia que se encuentra sin duda en el origen del conflicto suscitado y que la Sra. no puede desconocer ni dejar de ponderar cuando denuncia, como hace en su escrito de alegaciones, los perjuicios que del mismo se le han derivado. Como sin duda tampoco desconocerá las circunstancias del caso la Administración competente para exaccionar el IVA de 2006 y resolver acerca de sus pretensiones.

No siendo posible determinar el lugar de la residencia habitual de la Sra. Ángeles por aplicación de la primera de las reglas del artículo 43. Uno del **Concierto Económico**, cual es la permanencia en el territorio de una de las dos Administraciones en conflicto de un mayor número de días del año 2006, es obligada la remisión a la segunda de las reglas establecidas en el referido precepto. 9. La regla segunda del artículo 43. Uno del **Concierto Económico** se refiere al centro de intereses del obligado tributario.

Establece que las personas físicas de las que no pueda determinarse su permanencia durante un mayor número de días del período impositivo, tendrán su residencia habitual en el territorio de la Administración donde tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde o tengan la mayor parte de la base imponible del IRPF que, a tal efecto, se calcula con especificidades que no vienen al caso.

Pues bien, en el Expediente tampoco consta, porque ninguna de las Administraciones ni la propia Sra. lo ha invocado en sus alegaciones, menor detalle sobre la composición y cuantía de la base imponible del

IRPF de la Sra. en el año 2006, por lo que tampoco esta regla nos hace servicio en orden a determinar su residencia habitual en el año 2006.

10. Procede, en consecuencia, acudir a la tercera de las regías previstas en el artículo 43 Uno del **Concierto Económico**, para determinar la residencia habitual de la Sra. Ángeles en 2006.

Y esta tercera regla establece que, no siendo posible determinar la residencia habitual ni por la permanencia ni por la existencia de un principal centro de intereses en un concreto territorio, la residencia habitual se fijará en el territorio de la última residencia declarada por el obligado tributario a efectos del IRPF.

En el presente caso resulta acreditado, porque así lo han admitido las dos Administraciones, que Dña. Ángeles presentó declaraciones por IRPF de los años 1997 a 2003, inclusive (esta última presentada en el año 2004), ante la DFG, no constando que presentara ante ninguna Administración declaraciones correspondientes a 2004 ni a 2005, lo que implica que su última residencia declarada a efectos del IRPF fue Gipuzkoa.

11. Ello nos lleva a la conclusión de que la residencia habitual y, por ende, el domicilio fiscal de Dña. Ángeles en el año 2006, de conformidad con lo establecido en la regla Tercera del artículo 43. Uno del **Concierto Económico**, estaba en Gipuzkoa y que, por aplicación de lo previsto en la regla Tercera del artículo 27. Uno del **Concierto Económico**, corresponde a la DFG la competencia para la exacción y, en su caso, devolución del IVA del año 2006 de dicha obligada tributaria.».

#### **CUARTO.- Tesis de la recurrente**

Pese a que en algunos momentos la demandante parece discutir la conclusión de la Junta Arbitral acerca de la residencia, en el sentido de que este punto de conexión no es idóneo para resolver el recurso, parece acabar aceptando los razonamientos de ésta cuando al folio 54 acaba afirmando: «Ello implica la regla primera y principal del reparto competencial referida a la residencia no pueda servir para concretar el punto de conexión y, por ende, la Administración tributaria competente.».

Considera que al no ser decisivo el elemento de la residencia, se hace preciso acudir a la determinación del punto en que se encuentra el «centro de intereses», y a tal fin afirma: A) Que el domicilio de D<sup>a</sup>. Ángeles no estaba en Gipuzkoa y que en el año 2006 no ejerció actividad económica en Gipuzkoa. B) Que presentó declaraciones de IVA en 2006 y 2007 en el Estado. C) Que D<sup>a</sup>. Ángeles declaró:

«- Que el domicilio declarado en el impreso modelo 036 de alta de inicio de actividad económica (en San Sebastián, calle DIRECCION001 , nº NUM006 ) era equivocado.

- Que el centro de la actividad económica del alta administrativa radicaba en Sevilla, lugar en el que se encontraba el inmueble que iba a ser promocionado dentro de la actividad.».

Otro elemento de interés que procede destacar es lo referente a la actividad económica de D<sup>a</sup>. Ángeles . Según la certificación emitida por el Servicio de Impuestos Indirectos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa la actividad económica desarrollada por D<sup>a</sup>. Ángeles hasta el 31 de diciembre de 2005, fecha que causa baja, era la de la abogada.

#### **QUINTO.- Decisión de la Sala**

El artículo 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 24 de mayo) supedita la existencia del «centro de intereses» a la obtención de la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Es decir, el «centro de intereses» ha de venir referido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no a cualquier otra declaración que ante la Administración se efectúa, ni a declaraciones unilaterales sin relevancia tributaria hechas por el interesado.

Esto explica que, contra la tesis de la demandante, sostengamos que tampoco el punto de conexión «centro de intereses» resuelva el punto controvertido, pues la ley exige que para que esta circunstancia lo sea haya de venir reflejada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que en este caso no ha sucedido.

#### **SEXTO.- Costas**



Todo lo razonado comporta aceptar el razonamiento de la Junta Arbitral, con la consiguiente desestimación del recurso contencioso-administrativo.

Ello determina la imposición de costas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional .

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1º.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa, contra la resolución de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 26 de enero de 2015 dictada en el expediente número NUM007 . 2º.- Imponer a la parte recurrente las costas causadas con el límite establecido en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo  
**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Vicente Garzon Herrero, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la secretaria. Certifico.