



Roj: **STS 4366/2020 - ECLI:ES:TS:2020:4366**

Id Cendoj: **28079130022020100660**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/12/2020**

Nº de Recurso: **364/2019**

Nº de Resolución: **1760/2020**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.760/2020

Fecha de sentencia: 17/12/2020

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: **364/2019**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo:

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

Procedencia: JUNTA DE ARBITRAJE

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

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: **364/2019**

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1760/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

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 Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, 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. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de 1 de octubre de 2019, el procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, 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. Ortiz de Apodaca García, 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:

*"... **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 Juan Enrique, 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 Juan Enrique 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 Juan Enrique en los ejercicios debatidos se encontraba en Bizkaia, en aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo y por la Junta del Concierto 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 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. Juan Enrique 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 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 a 9º). 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 [...]".

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. Juan Enrique .

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. Juan Enrique . La Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) sostiene en su escrito que el domicilio del obligado tributario se encuentra en el municipio de DIRECCION001 (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 DIRECCION000 (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 Juan Enrique 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 DIRECCION000 . La HTN consideraba que el domicilio correcto del señor Juan Enrique , entrenador del equipo de fútbol Club At. Osasuna, 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 DIRECCION001 .

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. Juan Enrique por parte de su empleador de una vivienda en DIRECCION001 , 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. ji) Los consumos de la citada vivienda que, excluidos los periodos vacacionales y aquellos otros en los que el sr. Juan Enrique , 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 Juan Enrique 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 Atlético Osasuna, 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 Juan Enrique le permitiría el desplazamiento prácticamente diario (ida y regreso) entre DIRECCION000 y DIRECCION002 , sin perjuicio de que de manera esporádica usase el inmueble en DIRECCION001 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 DIRECCION000 . 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 DIRECCION000 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 Juan Enrique 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 DIRECCION000 . 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 Juan Enrique 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 DIRECCION000 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 Juan Enrique hubiera precisado tan solo un alojamiento los fines de semana alternos, cuando el Osasuna 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 Gorraiz durante los periodos discutidos.

Insiste la HTN en que su actividad profesional como entrenador de fútbol de primer nivel 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.



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 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 Juan Enrique ni tenía que residir en DIRECCION001 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 Juan Enrique .

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.

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 Juan Enrique en la vivienda de la que era cesionario en territorio navarro.

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, 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

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:

"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."

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 Juan Enrique 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.

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 fútbol de primera división, en Pamplona, combinado con la disposición de una vivienda en el municipio de DIRECCION001 . 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 DIRECCION000 a Pamplona, más cuando no se aporta por parte del señor Juan Enrique 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 Juan Enrique -. 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 DIRECCION000 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 DIRECCION001 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 Juan Enrique por la mañana, en un vehículo de marca Volkswagen, cuando se dirigía al entrenamiento en DIRECCION002 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 Juan Enrique iba todos los días a su casa de DIRECCION000 diciendo que "algún día, sobre todo si al día siguiente no había entrenamiento, se iba a visitar a la familia a su casa de DIRECCION000 ; 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 DIRECCION001 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 DIRECCION000 .

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 DIRECCION000 ; 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 DIRECCION002 , en un lugar que no parece paso obligado entre DIRECCION000 y las instalaciones de DIRECCION002 del Club At. Osasuna. Mucho sentido no tiene ni la itinerancia, ni la falta de uso de la autopista, ni la visita diaria por DIRECCION001 antes del entrenamiento. Por cierto, según consta en diligencia, el vehículo cedido por el club al entrenador era un Volkswagen Passat 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.

22º De la apreciación conjunta de los elementos que constan en el expediente la Junta Arbitral entiende que el señor Juan Enrique 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 Juan Enrique y de los elementos referidos á 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. Juan Enrique, 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. Juan Enrique, 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 reivindicaban como sí, 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 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. Juan Enrique - 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 enjuiciamos 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. Juan Enrique radicase en DIRECCION000 , 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 residencia (aun aparente) del Sr. Juan Enrique en el domicilio señalado en Valle de DIRECCION001 (Navarra); que se identifican por su localización en viviendas del mismo edificio y coinciden con el testimonio de personas identificadas, empleados del club de fútbol .

- 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. Juan Enrique 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 DIRECCION000 acreditan la posible ocupación de carácter residencial, pero perfectamente compatible con la presencia en ella de la esposa e hija del Sr. Juan Enrique , incluso las estancias esporádicas de éste.

- Finalmente, el dato relativo a los supuestos desplazamientos diarios -o frecuentes- del Sr. Juan Enrique 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 DIRECCION002, 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. Juan Enrique, debemos afirmar lo mismo que en relación con los elementos probatorios ya examinados, dada la absoluta falta de prueba 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. Juan Enrique no reside en Vizcaya durante el periodo afectado por su contrato como entrenador del primer equipo del Club Atlético Osasuna, 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 Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, 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.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.