

Conflicto: 25/2009
Promotor: Administración del Estado
Contra: Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IRPF. Cambio de domicilio de contribuyentes
Fecha de la resolución: 14 de octubre de 2010

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

I. ANTECEDENTES

1º El día (...) de octubre de 2009 tuvo entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra -en adelante, Junta Arbitral- (artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio), un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se promovió conflicto sobre propuesta de cambio de domicilio de los contribuyentes don (AAA) y de doña (BBB). Al escrito de planteamiento del conflicto se adjuntaron, entre otros documentos, la propuesta de cambio de domicilio dirigida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Hacienda Tributaria de Navarra y la resolución XXX/2009 del Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra por la que se accedió parcialmente a dicha propuesta.

2º La Agencia Estatal de Administración Tributaria afirma, en su escrito de iniciación del conflicto, que el domicilio fiscal de los obligados tributarios a que afecta este expediente se encuentra en la calle (DDD) de Madrid, como resulta de las actuaciones realizadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra y por la de Madrid.

Según informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra, el domicilio declarado, tanto a la AEAT como al Gobierno de Navarra de don (AAA) y doña (BBB), es (CCC) de Pamplona y sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el Impuesto sobre Patrimonio han sido presentadas ante el Gobierno de Navarra desde el año 1994. En las bases de datos de la Seguridad Social no consta domicilio alguno de los cónyuges, pero las actuaciones de comprobación llevadas a cabo arrojan los siguientes resultados:

1. El día (...) de septiembre de 2007 se personó un agente tributario en (CCC) Pamplona y, en la diligencia extendida al efecto, hizo constar que dicha dirección *"existe un bloque de viviendas con dos viviendas por planta. Se llama continuamente al portero automático y no contesta nadie. En el buzón correspondiente no figura ningún nombre. La vecina del 5º D dice que no conoce al obligado tributario, que en ese piso no vive nadie, que está vacío"*.
2. El día (...) de septiembre de 2008, el inspector actuario se personó en el mismo domicilio donde *"un señor que vive en el primer piso dijo desconocer a los Srs. (AAA). El vecino de la puerta de enfrente (...) dijo que no tenía ni idea de que allí vivieran los Srs. (AAA)"*.
3. En las páginas blancas de Telefónica aparecen teléfonos del contribuyente en Pamplona y en Madrid (calle (DDD)).
4. La Sociedad (...) S.L. (NIF: (...)) está participada en un 58,99% por el Sr (AAA) y en un 9,5% por su cónyuge (datos del 2006). El domicilio fiscal de la sociedad según la base de

datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a fecha (...) de abril del 2007, está situado en (DDD) de Madrid.

5. La sociedad (EEE) S.L. estaba participada desde el 1 de enero de 2005, por ambos cónyuges en un 47% cada uno de ellos (total 94%) y tenía su domicilio en (...) (Málaga). Esta sociedad causó baja el 27 de abril de 2007.
6. La señora (BBB), con fecha (...) de febrero de 2007, adquirió un bien inmueble en la calle (DDD) a la sociedad (EEE) S.L. por un precio de 1.070.000 euros.
7. En la misma fecha, (...) de febrero de 2007, el matrimonio adquirió otro bien inmueble a (EEE) S.L., en la Urbanización (...) de (MMM), por un precio de 370.436,74 euros.
8. También el (...) de Febrero de 2007, la señora (BBB) adquirió un inmueble en la calle (DDD) (presumiblemente un garaje) a la empresa (EEE) S.L., por un precio de 29.999,57 euros.
9. El (...) de Agosto de 2007, ambos cónyuges adquirieron a (EEE) S.L. una finca sita en (...) de Madrid, por 10.288.729 euros. La fecha indicada es posterior "a la fecha de baja de la empresa (EEE) S.L."
10. En el año 2007, figuraban a nombre del señor (AAA) 19 fincas, la mayoría de ellas en (...), por un valor catastral de 864.586, 94 euros.
11. Doña (BBB) sólo tiene cuentas bancarias en Madrid (5 cuentas) y el Sr. (AAA) tiene 11 cuentas bancarias, 8 de ellas en Madrid.
12. El Sr (AAA) presentó declaración resumen anual modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido, referido al ejercicio 2007, en la Administración de (...) de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid, por la actividad de alquiler de locales industriales.
13. En la Base de Datos del Gobierno de Navarra, no figuran actividades sujetas a Licencia Fiscal del Sr. (AAA).

En cuanto a las actuaciones de comprobación del domicilio desarrolladas por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid, se consignan por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su escrito de planteamiento del conflicto, los siguientes resultados:

1. En el certificado catastral telemático emitido por la Dirección General del Catastro, doña (BBB) consta como titular, entre otros, de los siguientes inmuebles urbanos situados en Madrid: 1) (DDD), de uso residencial y superficie de 362 m². 2) (...), de uso residencial y superficie de 121 m² (titularidad compartida al 50% por ambos cónyuges).
2. En diligencia de (...) de enero de 2009, instruida por un agente tributario en el domicilio sito en Madrid, calle (DDD)., se hizo constar que: "*(...) (N.I.F (...)), en calidad de hijo de los obligados tributarios, manifiesta que sus padres residen habitualmente en (CCC) de Pamplona (Navarra), no recordando el número del inmueble. Añade que el domicilio visitado es esporádicamente visitado por sus padres, sin tener carácter de domicilio habitual*".

En diligencia aparte, el agente tributario hace constar lo siguiente: "*personado en la anterior dirección, preguntada por los obligados tributarios, la mujer que abre la puerta y no se identifica, manifiesta que aquel es el domicilio de los mismos, pasando al interior de la vivienda, de donde tras una conversación con alguna persona no identificada, comparece ante el Agente, quien dice ser (...), hijo de los obligados tributarios, que manifiesta que sus padres residen habitualmente en Pamplona. Añade desconocer si sus padres son propietarios de la vivienda visitada, afirmando que la misma está ocupada habitualmente por el personal de servicio y esporádicamente por él mismo. Preguntado por la dirección del domicilio de sus padres en Pamplona, alega desconocer el número de la calle, aunque señala que es en (CCC) de la capital navarra*".

En la misma fecha y en el mismo lugar, el Agente Tributario hace constar en diligencia que: *"El conserje de la finca manifiesta que los obligados tributarios residen de forma habitual y permanente durante todo el año en el piso (...)"*.

3. De la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social se desprende que don (AAA) tiene datos de alta a tres trabajadores, en el Régimen Especial del Hogar (fijos), declarando como domicilio de empresa y actividad Madrid, calle (DDD).
4. De la página web www.telefonicaonline.com. resulta que don (AAA) es titular del número (...) en Madrid, calle (DDD)
5. En la contestación al requerimiento de información realizado por la Inspección a (...), S.A.E., se ha recibido el documento de apertura de la cuenta bancaria donde consta que el sujeto pasivo declara como domicilio Pamplona, (AAA) y Madrid, (DDD)
6. En contestación a los requerimientos de información realizados por la Inspección a Fundación (...) y Fundación (...), ambas manifiestan haber recibido donativos de (AAA), constándoles como domicilio del mismo Madrid, (DDD)
7. La entidad (...) S.L., en contestación al requerimiento de información realizado por la Inspección, ha remitido copia de los siguientes contratos de arrendamiento del inmueble sito en Madrid, (...): 1) Contrato de (...) de octubre de 2004, en el que figura como arrendador la entidad (EEE) S.L. 2) Contrato de (...) de noviembre de 2007, figura como arrendador don (AAA). En ambos casos, el domicilio que figura en las facturas emitidas por el arrendador es el de Madrid, calle (DDD).
8. El (...) de octubre de 2008, el arrendador comunicó al arrendatario que el nuevo propietario del inmueble era la entidad (...) (N.I.F. (...)), constando en las facturas emitidas desde entonces como domicilio Pamplona (Navarra). (CCC).

Con estos antecedentes, la Delegación Especial de la AEAT de Navarra solicitó al Gobierno de Navarra que confirmase la propuesta de cambio de domicilio de ambos contribuyentes a Madrid, con efectos retroactivos a todos los ejercicios no prescritos.

Dice, además, el escrito de planteamiento del conflicto que el Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra dictó la resolución XXX/2009, en la que se estimó parcialmente la solicitud de cambio de domicilio de ambos contribuyentes, *"con efectos desde el (...) de enero de 2009"*. Para dictar la citada resolución, la Hacienda Tributaria de Navarra realizó actuaciones de las que, al decir de la AEAT, se deduce la siguiente información:

1. La dirección de los obligados tributarios que consta en la Hacienda Foral es (CCC).
2. No figuran inmuebles a nombre de los obligados tributarios en la base de datos del Registro de Riqueza Territorial de Navarra.
3. Los contribuyentes son socios, al 50% cada uno, de la entidad (...), S.C.", con NIF (...), domiciliada en (CCC) de Pamplona. No figuran inmuebles a nombre de esta entidad en el Registro de Riqueza Territorial de Navarra.
4. Según dicho Registro, (EEE) S.L., que no figura en la base de datos de la Hacienda Tributaria de Navarra, es titular del inmueble situado en (CCC) de Pamplona.
5. El señor (AAA) es titular de líneas telefónicas en la calle (DDD) de Madrid, en (...) de (MMM) (Málaga) y en (CCC) de Pamplona. Doña (BBB) tiene una línea telefónica en calle (...) de Madrid. No se han encontrado líneas telefónicas a nombre de las entidades antes citadas.

El Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, mediante resolución XXX/2009, estimó parcialmente la solicitud de cambio de domicilio formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aceptando dicho cambio sólo con efectos desde (...) de enero de 2009.

El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha interpuesto el conflicto porque entiende que los efectos del cambio de domicilio deben afectar a todos los periodos no prescritos. Tras efectuar algunas alegaciones de carácter formal, la Agencia Estatal de Administración Tributaria considera que las actuaciones realizadas acreditan que el cambio de domicilio de don (AAA) y doña (BBB) debe tener efectos retroactivos, basándose en los siguientes hechos:

- 1) Las visitas al domicilio declarado demuestran que en septiembre de 2007 y en septiembre de 2008 no vivía nadie en dicho domicilio, según testimonio de un vecino en cada una de las dos ocasiones, siendo uno de ellos el único con el que comparte planta.
- 2) Desde el año 2004, las sociedades participadas mayoritariamente por el matrimonio tienen su domicilio fuera de Navarra.
- 3) En 2007 el matrimonio adquirió dos viviendas y un garaje en Madrid. Desde ese año disponen, por tanto de dos viviendas y un garaje en Madrid, cosa que no ocurre en Navarra
- 4) Todas las cuentas bancarias del matrimonio están abiertas en sucursales localizadas en Madrid o (MMM).
- 5) En el año 2007, las operaciones realizadas por don (AAA) sujetas a IVA se localizaban en territorio común y las declaraciones se presentaron en Madrid.
- 6) La visita al domicilio de calle (DDD) de Madrid dio como resultado que los obligados tributarios vivían de forma habitual y permanente en Madrid, según declaración de la primera persona que abrió la puerta y del conserje. Esto concuerda con el hecho de que, según los datos facilitados por la Seguridad Social, existen tres personas contratadas en régimen de empleados del hogar en dicha vivienda.
- 7) En el contrato de arrendamiento suscrito, como arrendador, por el señor (AAA) el (...) de noviembre de 2007, figura como dirección de éste la de calle (DDD) de Madrid.

3º El Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto mediante resolución de (...) de octubre de 2009 y emplazó durante un mes al Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra para alegaciones, que se presentaron el día (...) de diciembre de 2009.

En su escrito de alegaciones, la Hacienda Tributaria de Navarra sostiene que el cambio de domicilio debe tener efectos desde (...) de enero de 2009 e invoca, para justificarlo, dos acuerdos entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra, adoptados en las reuniones sobre expedientes de cambio de domicilio celebradas el (...) de octubre de 2008 y de (...) de febrero de 2009, respectivamente.

En el acta de la primera de las reuniones consta que *"se propone tomar decisiones de la misma índole y por los mismos motivos de costes y agilidad, sobre el alcance temporal de los expedientes que a partir de ahora se vayan a resolver y cuya fecha de efectos se determine para ejercicios no prescritos. Así para casos razonables y para aquellos colectivos de obligados de poco riesgo el cambio de domicilio se aplicaría a uno o dos años, es decir, con una perspectiva de futuro y no de retrocesión del expediente a años que pudieran perjudicar el expediente en términos de costes de investigación o simplemente de comprobaciones innecesarias"*

En el acta de la segunda *"se reitera por ambas administraciones la propuesta de la reunión del (...) de octubre, acerca del alcance temporal de los expedientes que se vayan iniciando que, salvo consideraron especial, la fecha de efectos no debería determinarse para ejercicios no prescritos evitando de esta manera los posibles perjuicios de la retroactividad de los expedientes"*.

Además de este argumento, la Hacienda Tributaria de Navarra considera que la retroacción de los efectos del cambio de domicilio no puede extenderse más allá del periodo de cuatro años en el que prescriben los créditos de derecho público entre Administraciones públicas, Y, en fin, que no se ha acreditado en el expediente que el domicilio de los obligados tributarios estuviese situado fuera de Navarra antes de (...) de enero de 2009, por las siguientes razones:

"Los interesados han presentado todas sus declaraciones de IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio a la Comunidad Foral de Navarra desde el año 1991, lo cual supone que los propios interesados declaran que su domicilio fiscal durante estos periodos ha estado en Navarra.

De las manifestaciones que constan en el expediente de la propia AEAT, así como de la información sobre cuentas bancarias, consumos, etc... se deduce que los interesados permanecían periodos de tiempo en un territorio y otro, sin que quede acreditado que exista una permanencia de más de 183 días en territorio común con anterioridad al (...) de enero de 2009 y mucho menos con anterioridad a la fecha de (...) de septiembre de 2007, fecha en la que la Agencia Tributaria inicia las actuaciones de obtención de información."

4º Transcurrido el periodo de instrucción sin que se aportasen nuevas pruebas ni se acordase la práctica de nuevas diligencias, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución, el día (...) de julio de 2010, en la que se dio audiencia a los interesados, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 43.6 del Convenio Económico.

5º Tras solicitar prórroga del plazo, los interesados presentaron un escrito de alegaciones, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día (...) de septiembre de 2010. En dicho escrito afirman que tienen su domicilio en (CCC), de Pamplona y que no les resulta posible acreditar la permanencia en territorio foral o común durante 183 días al año. Entienden que el cambio de domicilio, caso de producirse, debería tener efectos para todos los periodos no prescritos, sin aportar tampoco ninguna justificación o prueba de que deba ser así.

II. NORMAS APLICABLES

6º Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio Económico); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, Reglamento de la Junta Arbitral); así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

7º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra:

"6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico".

El procedimiento ha sido tramitado de acuerdo con lo previsto por el artículo 43.5 del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. Los acuerdos de 10 de octubre de 2008 y de 27 de febrero de 2009

8º Antes de entrar a resolver sobre el fondo del asunto, es necesario efectuar algún comentario sobre la naturaleza de los supuestos acuerdos de (...) de octubre de 2008 y de (...) de febrero de 2009, que el Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra esgrime en sus alegaciones.

Esos supuestos acuerdos constan en sendos resúmenes de los asuntos tratados en las respectivas reuniones. De los documentos aportados por la propia Hacienda Tributaria de Navarra se deduce que se trata de dos resúmenes de reuniones sobre cambios de domicilio, elaborados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y remitidos a la Hacienda Tributaria de Navarra. A las reuniones asistieron funcionarios de ambas Administraciones y se fijaron algu-

nos criterios sobre el modo de enfocar y resolver las dificultades que plantea la determinación de la fecha a que han de retrotraerse las decisiones sobre cambio de domicilio.

No se trata propiamente de acuerdos entre ambas Administraciones, sino simplemente de criterios de coordinación no vinculantes, puesto que la reunión no fue la de un órgano con competencia para adoptar resoluciones con fuerza de obligar y el propio texto del documento así lo refleja. No se habla en él de acuerdos, sino de simples propuestas o sugerencias para evitar costes de investigación o comprobaciones innecesarias: "se propone -dice- tomar decisiones de la misma índole...".

En cualquier caso, es evidente que no se trata de normas jurídicas que obliguen a las partes y que, en caso de conflicto, deban ser tomadas en consideración por esta Junta Arbitral.

III.3. Alcance temporal del cambio de domicilio

9° La Comunidad Foral de Navarra ha aceptado que el domicilio de don (AAA) y de doña (BBB) se encuentra, desde (...) de enero de 2009, en territorio común. Considera, sin embargo, que, antes de esa fecha, los interesados pasaban periodos de tiempo en territorio común y territorio foral *"sin que quede acreditado que exista una permanencia de más de 183 días en territorio común con anterioridad a 1 de enero de 2009"*.

Nos encontramos, por tanto, ante una cuestión fáctica cuya solución dependerá de las pruebas directas e indiciarias que las partes hayan incorporado al expediente, las cuales han de ser apreciadas por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

En este sentido cabe indicar que corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria aportar las pruebas en las que se sustente el derecho que reclama y, efectivamente, ha realizado una actividad probatoria de la que se desprende que los interesados no han tenido su residencia habitual en Navarra a partir del año 2007.

10° En el expediente se han incorporado indicios relevantes del domicilio de Madrid, como, por ejemplo, las declaraciones de IVA presentadas por don (AAA) o el contrato de arrendamiento suscrito por este mismo señor. Ahora bien, lo que resulta determinante, unido a estos indicios y a la falta de prueba sobre suministros de energía, agua y otros servicios a la vivienda de Pamplona, son las declaraciones obtenidas en las visitas realizadas por los funcionarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a los inmuebles de Pamplona y de Madrid.

Sin embargo, estas pruebas se refieren exclusivamente a los años 2007 y siguientes, sin que se haya aportado ninguna prueba directa ni indiciaria que desvirtúe la realidad del domicilio en Navarra en los años precedentes. A la vista de ello, cobra relevancia la presunción de veracidad de las declaraciones, esgrimida por la Hacienda Tributaria de Navarra como argumento para oponerse a la pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Obviamente, la presunción de veracidad de las declaraciones, que se basa en el principio de que no puede imputarse a nadie una infracción de la ley sin aportar prueba que directa o indiciariamente acredite su comisión, no significa que la Administración haya de estar en todo caso a lo declarado por los obligados tributarios. En efecto, los datos declarados pueden ser objeto de comprobación y de rectificación, pero-es necesario que la Administración o quien alegue su falsedad acredite que no responden a la realidad.

11° En el presente caso, hay algún indicio referido a periodos anteriores a 2007, como es el hecho de que las sociedades participadas mayoritariamente por los obligados tributarios hayan tenido su domicilio fiscal en Madrid y en (MMM). Sin embargo este no es un indicio con vigor suficiente para sustentar la presunción de hecho (según las reglas del criterio humano) de que el domicilio de los señores (AAA) y (BBB) no se encontrase situado en Pamplona. No son determinantes los testimonios obtenidos en la visita a la vivienda de Pamplona, dado que las declaraciones de los testigos no concretan el periodo de tiempo a que se refieren y, por tanto, ha de entenderse que aluden a la situación actual en el momento en que se produjeron.

III.4. Prescripción de los créditos entre Administraciones

12° Tampoco podemos aceptar el límite de retroacción de cuatro años alegado por la Hacienda Tributaria de Navarra, basándose en que es éste el periodo de prescripción de los créditos de derecho público no tributarios entre Administraciones.

No hay duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son créditos de derecho público no tributarios, pero hay que tener en cuenta que las consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones. Es obvio que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, pero esto no impide que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente

ACUERDO

Estimar parcialmente la reclamación de formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y declarar que el domicilio de don (AAA) y de doña (BBB) se encontraba situado en Madrid durante los años 2007 a 2009.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

El Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra remitirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las autoliquidaciones y los expedientes de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de los contribuyentes don (AAA) y de doña (BBB) de los periodos impositivos de 2007, 2008 Y 2009, o copia compulsada de dichas autoliquidaciones y expedientes, y efectuará las compensaciones que procedan por los ingresos o, en su caso, devoluciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio que los obligados tributarios hayan realizado o hayan obtenido en relación con dichos periodos impositivos.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 14 de octubre de 2010