

**Resolución: R 50/2024**

**Expediente: 52/2021**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 23 de octubre de 2024.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

## **ACUERDO**

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Araba (en lo sucesivo DFA) cuyo objeto es determinar el domicilio fiscal de doña MJ, con efecto retroactivo al 1 de enero de 2015, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 52/2021.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- La AEAT remitió con fecha 20 de enero de 2021 por medio de correo electrónico a la DFA, propuesta de modificación del domicilio fiscal de la Sra. MJ, desde la c/AG de Vitoria (Álava), al Paseo de Arnedo (La Rioja), con fecha de efectos de 1 de enero de 2015, de acuerdo con el artículo 43. Nueve del Concierto Económico.

A la propuesta de cambio de domicilio se acompañaban sendos informes emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de La Rioja y por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, de fechas 11 de octubre 2019 y 17 de diciembre de 2020 respectivamente, en los que se recogían los

resultados de las diferentes actuaciones realizadas por la AEAT al objeto de comprobar el domicilio fiscal de la Sra. MJ.

**2.-** Con fecha de 20 de mayo de 2021 el servicio de inspección de DFA remitió informe a la AEAT denegando la propuesta de cambio de domicilio que la AEAT había planteado, concluyendo que:

“(…) no se puede determinar con exactitud el número de días que la obligada tributaria permanece en Álava. No obstante, por lo expuesto hasta ahora y dada su situación personal y familiar se podría concluir que permanece en dicho territorio más que en Territorio Común. En cualquier caso, lo que no genera duda alguna es que su vivienda habitual se encuentra en Álava.”

**3.-** Con fecha 18 de junio de 2021, la AEAT planteó conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, ante la discrepancia sobre la procedencia del cambio del domicilio fiscal de la Sra. MJ desde Vitoria-Gasteiz (Araba/Álava) a Arnedo (La Rioja) con efectos desde el 1 de enero de 2015, que se ha tramitado bajo número de expediente 52/2021.

**4.-** Postura de la AEAT.

De las actuaciones realizadas por las citadas Delegaciones Especiales de la AEAT de La Rioja y del País Vasco se obtuvo la siguiente información respecto a la Sra. MJ:

- La Sra. MJ consta domiciliada en la C/AG de Vitoria-Gasteiz (Álava) desde el 9 de junio de 1998.

- Figura como declarante del IRPF ante la DFA en los años 2015 a 2018, constituyendo la totalidad de la base imponible general del impuesto los rendimientos procedentes de actividades económicas. El resto de las rentas consiste en rendimientos de capital mobiliario.
- Desde el 3 de enero de 2001 figura de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), epígrafe 652.1 “Farmacias” con domicilio de la actividad en Paseo de Arnedo (La Rioja).
- La obligada dispone de una vivienda (C/ FQ ) de la que es arrendataria en Arnedo (La Rioja) desde el 1 de agosto de 2007.
- La obligada pernocta varias noches en la vivienda de su madre en Nanclares de Oca (Araba/Álava), debido a la edad de esta y a su correspondiente necesidad de cuidados.
- Los consumos de energía eléctrica de la vivienda declarada como domicilio fiscal en Vitoria en los años 2015 a 2019 y hasta julio de 2020 son muy escasos. En cuanto a los de gas también lo son desde 2015 a junio de 2020, siendo nulos en algunos períodos de facturación. También se consideran escasos los de agua desde 2015 hasta julio de 2020.
- Los consumos de energía eléctrica de la vivienda arrendada de Arnedo en los años 2015 a 2019 y hasta julio de 2020 son muy elevados. En cuanto a los de gas también lo son desde 2015 a junio de 2020. También se consideran muy elevados los de agua desde 2015 hasta agosto de 2020.

- En cuanto a la vivienda donde reside la madre de la Sra. MJ en Nanclares de Oca (Araba/Álava), los consumos de energía eléctrica en los años 2015 a 2020 son normales y regulares. En cuanto a los de gas también lo son desde 2015 a octubre de 2020. También se consideran normales los de agua en el período que se dispone de información desde enero de 2019 hasta octubre de 2020.
  
- Diligencias de personación por parte de personal de la AEAT en las distintas viviendas:
  - En ninguna de las cuatro visitas realizadas por un agente tributario en el mes de noviembre de 2019 a la vivienda declarada como domicilio fiscal en Vitoria – Gasteiz se localizó a alguien. Se recoge en sendas diligencias de fechas 14 de noviembre de 2019 y 21 de noviembre de 2019 la constancia de que nadie atiende las llamadas a la puerta, así como manifestaciones de vecinos que afirman que allí no vive nadie.
  
  - En diligencia de fecha 20 de junio de 2020 se recoge que en la visita realizada por un agente tributario el 19 de junio de 2019 al domicilio arrendado a la obligada en Arnedo (La Rioja) no se obtuvo respuesta, así como manifestaciones de vecinos que afirman que el piso esta arrendado a la Sra. MJ. También se visitó en la referida fecha el local en el que la obligada ejerce su actividad de farmacia en el Paseo de Arnedo apareciendo el nombre de la misma en el exterior del establecimiento.
  
  - En diligencia de fecha 23 de julio de 2020, se recogen, entre otras cuestiones, manifestaciones del representante de la obligada de

que no reside en Vitoria - Gasteiz, así como que habitualmente pernocta en la vivienda de su madre en Nanclares de Oca (Álava) debido a su avanzada edad y a la necesidad de cuidados. En la visita realizada por un agente tributario el 04 de noviembre de 2020 a la vivienda de Nanclares de Oca se recogen en diligencia manifestaciones de vecinos en el sentido de que la madre de la obligada reside sola y que su hija, que es farmacéutica, vive en La Rioja.

- En la Tesorería General de la Seguridad Social de la Rioja figura como domicilio de la actividad Paseo de Arnedo (La Rioja)
- En los años 2012 a 2018 la Sra. MJ figura como titular de 5 cuentas bancarias en sucursales de dos entidades bancarias sitas en Arnedo (La Rioja).
- Según los datos de la Dirección General de Tráfico (DGT), la obligada únicamente es titular en los años considerados de un vehículo adquirido en 2010, constando como domicilio el declarado en Vitoria- Gasteiz.

De los datos que constan en las estaciones de Inspección Técnica de Vehículos (ITV), se concluye que el vehículo en sus ocho primeros años (2010 a 2017) recorrió 38.863 kilómetros. Desde junio de 2018 a junio de 2020 el vehículo recorrió 30.613 kilómetros, o sea una media de 15.300 kilómetros al año; en 2021 fueron 4.554 kilómetros; y en 2022, 4.045 kilómetros.

- A partir de la información facilitada por el representante de la obligada y de las contestaciones a los requerimientos de información efectuados a

tres entidades que gestionan las autopistas que transcurren por el País Vasco y La Rioja en cuanto al uso de sistema de pago por telepeaje denominado VIA-T, se ha realizado un análisis detallado de los tránsitos respecto a los años 2018, 2019 y hasta el mes de julio y agosto de 2020, y, se puede concluir que la Sra. MJ pernocta más días en La Rioja que en Vitoria de cada año analizado.

Adicionalmente, por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de La Rioja se elaboraron otros dos informes de comprobación del domicilio fiscal de la Sra. MJ. El primero de fecha 31 de mayo de 2021, que examina nuevamente los consumos de luz, agua, gas, teléfono, etc., y el segundo de fecha 30 de mayo de 2023, incluyendo este último muchos de los aspectos recogidos en los anteriores informes y que además contiene un análisis de los movimientos las cuentas bancarias corrientes en las que la Sra. MJ figura como titular o cotitular.

En conclusión, la AEAT entiende que las circunstancias referidas son claramente indicativas de que la residencia habitual de la Sra. MJ desde el 1 de enero de 2015 se encuentra en Arnedo (La Rioja) porque permanece en dicho territorio un mayor número de días de los períodos impositivos analizados y, subsidiariamente, porque en aplicación de la segunda regla del artículo 43 del Concierto, en cuanto a donde tiene su principal centro de intereses, es en territorio común donde obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF, esto es, los rendimientos de actividades económicas procedentes de la farmacia.

#### **5.- Postura de la DFA.**

La DFA en su escrito de alegaciones considera, con base en la información aportada por la Sra. MJ y en las comprobaciones de dicha DFA, que la AEAT no ha acreditado que la obligada resida en cada uno de los años objeto de

discrepancia más de 183 días al año en territorio común. La DFA sustenta su pretensión en los siguientes hechos:

- La Sra. MJ consta empadronada en el Ayuntamiento de Vitoria desde el 16 de mayo de 1995, donde consta con domicilio fiscal en c/AG de Vitoria (Álava). Dicha vivienda fue adquirida con carácter ganancial junto a su marido, D. DM. La dirección que consta en el DNI de la Sra. MJ coincide con la de dicho domicilio. D. DM, ha presentado las declaraciones de IPRF en la DFA.
- La vivienda de c/AG de Vitoria (Álava) es la vivienda propiedad de la Sra. MJ (adquirida en gananciales) y donde ésta tiene su principal centro de intereses vitales y relaciones personales y sociales. Con fecha de 28 de diciembre de 1994 la Sra. MJ y su marido suscribieron el préstamo correspondiente a la adquisición de vivienda con la Caja Vital Kutxa (actual Kutxabank), en la sucursal de Nanclares de la Oca.

Es en esta vivienda en la que vive de forma permanente. También es la vivienda donde reside su marido. No obstante, cabe señalar que ni la Sra. MJ ni su cónyuge han aplicado la deducción por adquisición de vivienda habitual.

- Tiene tarjeta médica de Osakidetza (Servicio Vasco de Salud).
- Su marido trabaja en Mondragón por lo que no es lógico que la vivienda habitual de ambos sea la de Arnedo, por la distancia entre ambos puntos, teniendo en propiedad una vivienda en Vitoria-Gasteiz. En este sentido, a la DFA le resulta extraño que la AEAT no se haya pronunciado

proponiendo un cambio de domicilio del marido, queriendo así, modificar la residencia de un solo miembro familiar.

- De los datos que obran en poder de esta administración, la Sra. MJ y D. DM, en régimen de gananciales, son titulares desde 2015 de cuentas con varios fondos de inversión domiciliadas en sucursales localizadas en Araba, y con 7 cuentas bancarias domiciliadas en sucursales localizadas en Araba.
- En 2007 la Sra. MJ formaliza un contrato de alquiler de vivienda situada en la calle FQ, en Arnedo, con el objeto de hacer uso de manera esporádica a razón de poder dormir en aquellos días en los que el viaje de ida y vuelta resultara más costoso (temporal, guardias...), tal como manifiesta la contribuyente. Asimismo, la Sra. MJ utiliza la vivienda descrita anteriormente de almacén de algunas existencias de productos farmacéuticos. La DFA considera asimismo que no se puede considerar vivienda habitual una vivienda arrendada utilizada única y exclusivamente para pernoctar algunas noches y descansar del horario de trabajo. Es por ello, que la DFA considera que esta vivienda se utiliza de manera esporádica, y no permanente.
- El asesor fiscal de la obligada tributaria tiene su despacho profesional en Vitoria-Gasteiz.
- En régimen privativo, la Sra. MJ cuenta con la nuda propiedad de bienes inmuebles situados en Nanclares de la Oca (en concreto la vivienda donde reside su madre).

- Por otro lado, de los datos obtenidos de la Dirección General de Tráfico se ha comprobado que la Sra. MJ es propietaria de un vehículo con matrícula XXXX, y señala como domicilio a efectos de notificaciones el domicilio de Vitoria – Gasteiz.

En definitiva, la DFA entiende que, la Sra. MJ, dada su situación personal y familiar, permanece en territorio histórico alavés más días que en Territorio Común. La DFA subraya el carácter esporádico del uso de la vivienda de Arnedo, que no se utiliza de manera “permanente”, así como la radicación en Vitoria-Gasteiz del principal centro de intereses vitales de la obligada, así como de relaciones personales y sociales. En cualquier caso, la DFA defiende que su vivienda habitual se encuentra en Álava, junto su familia y marido D.DM, residente alavés.

#### **6.- Postura de la Sra. MJ.**

Según manifestaciones de la Sra. MJ en escrito de 6 de mayo de 2021 aportado a la DFA a efectos de acreditar la residencia fiscal en Álava, se extraen las siguientes conclusiones:

- Desde el año 2001 hasta el año 2007 la Sra. MJ realizó todos los días el viaje entre Vitoria-Gasteiz y la localidad de Arnedo, lo cual le suponía realizar alrededor de 280 kilómetros diarios (140 de ida y 140 de vuelta). En 2007 decidió alquilar una vivienda sita en la calle FQ de Arnedo, con el fin de poder dormir en aquellos días en los que el viaje le resultase demasiado pesado.
- Su situación no se vio alterada desde el año 2007 hasta la fecha de su escrito, considerando domicilio habitual el de Vitoria-Gasteiz, y el domicilio de Arnedo como una mera habitación donde poder dormir en

determinados días. La Sra. MJ expone que, del mismo modo, puede darse la situación de que durante una semana decida dormir de lunes a jueves en Arnedo y a la semana siguiente vaya y vuelva todos los días desde Vitoria o Nanclares.

- No obstante, en los últimos años, su madre de 91 años requirió de más atenciones y cuidados, por lo que la mayoría de los días pernoctó con ella en su domicilio de Nanclares de Oca (Álava).
- De la documentación aportada referida a peajes de autopista se puede concluir que durante los años 2016-2019 el número de días en los que se utilizó la autopista fue siempre alrededor de los 200 días al año.
- Respecto a los consumos de las distintas viviendas, la Sra. MJ expone que “En mi domicilio de- Vitoria-Gasteiz no duermo todos los días, ya que la mayor parte del año me quedo donde mi madre en Nanclares. Por este motivo, los consumos de la vivienda de Vitoria-Gasteiz no son elevados, pero no son tampoco despreciables teniendo en cuenta que paso todo el día fuera y únicamente voy a dormir”. Respecto a los consumos de Arnedo, la Sra. MJ manifiesta que dicha vivienda es un domicilio bastante frío y que tiene el añadido de que en parte lo utiliza como almacén de la farmacia, motivo por el cual los consumos son más elevados.

**7.-** El expediente ha sido tramitado por el procedimiento ordinario, por lo que se ha dado cumplimiento al trámite para que la DFA formule alegaciones, y en el mismo aporte y proponga las pruebas y documentación oportunas. Asimismo, se ha puesto de manifiesto el expediente a todas las partes interesadas en el procedimiento, con el resultado que obra en el expediente.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### 1.- Competencia Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto de acuerdo a lo previsto en el art. 66.Uno.c) del Concierto Económico, que señala como función suya “Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes”.

### 2.- Normativa aplicable al procedimiento.

El artículo 43.Nueve de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dispone que:

“Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de cuatro meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo.

Con carácter previo a la remisión de una propuesta de cambio de domicilio, la Administración interesada podrá llevar a cabo, en colaboración con la otra Administración, actuaciones de verificación censal del domicilio fiscal.

Cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de resolución.”

Al respecto establece el Art. 43.Seis:

“Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.ª del capítulo III de este Concierto Económico.”

Por otro lado, el artículo 13.3 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco:

“3. En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de cuatro meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo para poder plantear el conflicto.”

**3.- Residencia habitual.**

El presente conflicto ha de resolverse por aplicación de las normas del Concierto Económico, que definen la residencia habitual y el domicilio fiscal de las personas físicas. El artículo 43 del Concierto Económico dispone que:

“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.

(...)

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.”

#### 4.- Postura de la Junta Arbitral.

La resolución del presente conflicto exige por consiguiente determinar, de acuerdo con el transcrito artículo 43.Uno del Concierto Económico, dónde radica la residencia habitual de la Sra. MJ, y habrá de analizarse desde el último periodo de declaración de IRPF no prescrito, en cuanto a la relación jurídica interadministrativa, a 20 de enero de 2021.

Esto es, el crédito interadministrativo nació con el devengo del impuesto y su posible ingreso indebido ante la DFA, momento en el que se inició el cómputo del plazo de prescripción de dicho crédito, produciéndose el primer acto de interrupción de la prescripción el 20 de enero de 2021, fecha de la propuesta de cambio de domicilio de la AEAT dirigida a la DFA, habiendo prescrito, por ende, los créditos nacidos con cuatro años de antelación a dicha fecha.

Del tal modo que estarán prescritos los derechos de naturaleza interadministrativo anteriores al 20 de enero de 2017, tomando como base argumental las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2015, de

10 de febrero de 2022, de 3 de diciembre de 2020, de 28 de enero de 2021 y de 18 de mayo de 2020.

Por lo tanto, el concepto clave es la residencia habitual en territorio foral, de ahí que debemos tener presente que en el apartado uno se contienen tres criterios, que se aplican sucesivamente –no alternativamente-, de manera que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco,

- a) Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días, considerándose, salvo prueba en contrario, que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.
- b) Cuando tengan en el País Vasco su principal centro de intereses.
- c) Cuando sea el País Vasco el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No es preciso que concurren los tres criterios, basta que concorra uno de ellos, de manera que es preciso haber agotado las posibilidades de aplicar un criterio antes de pasar al siguiente.

Por otro lado, la determinación de la residencia habitual de las personas físicas ha de hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos.

Procede, por lo tanto, en primer término, decidir si es posible fijar el lugar de la residencia habitual de la Sra. MJ 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 de los ejercicios 2016 y siguientes.

La residencia habitual es una cuestión fáctica y no volitiva. La residencia se caracteriza por la permanencia de una persona de manera continuada, acostumbrada y usual en un lugar determinado, caracterizada esencialmente por una presencia física que ofrezca diferencias relevantes, por su duración y frecuencia, con la permanencia en otras viviendas o residencias.

Para los supuestos en que una persona física no permanece 24 horas en el territorio donde reside (por ejemplo, por trabajar en otro lugar), la jurisprudencia ha matizado que debe otorgarse prioridad al lugar donde se pernocte.

Pues bien, en el presente conflicto concurren indicios contradictorios. La Sra. MJ tenía desde el año 2016 a su disposición tanto una vivienda en Vitoria-Gasteiz como en Arnedo, así como disponibilidad de la vivienda en que reside su madre (y de la que la Sra. MJ es propietaria de la nuda propiedad) en Nanclares de Oca.

En principio, Vitoria-Gasteiz o Nanclares de Oca y Arnedo son ubicaciones lo suficientemente próximas para permitir que se resida en una y se trabaje en la otra.

Respecto del valor probatorio del empadronamiento conviene traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:2071), que señala que "... tal inscripción en ese Registro del Ayuntamiento no puede ser considerada como prueba incontestable de la efectiva residencia habitual en los términos expresados por la inscripción; la jurisprudencia había venido valorando en múltiples ocasiones la eficacia probatoria de las certificaciones referidas al Padrón Municipal de habitantes, y aunque en su momento llegó a

considerase bastante la certificación de Secretario de Ayuntamiento referido al Padrón Municipal, sin embargo acabó siendo doctrina reiterada la que negaba virtualidad de prueba plena a dicho Padrón, reduciéndolo a simple indicio, ya que el carácter puramente fáctico de la residencia puede no coincidir con la inscripción en el censo.”

Por otro lado, la propia obligada reconoce en sus manifestaciones aportadas a la DFA que, desde 2007 pernocta de manera indiferente en las residencias de Arnedo, Nanclares de Oca o Vitoria-Gasteiz. En diligencia formalizada el 23 de julio de 2020, sin embargo, la representante autorizada de la Sra. MJ reconoce que no reside en la vivienda de Vitoria- Gasteiz sino que habitualmente pernocta en la vivienda de Nanclares de Oca, donde reside su madre, o en la residencia de Arnedo.

En este sentido, pese a que los desplazamientos que resultan de los datos del dispositivo VIA-T deben ser tomados con reservas, ya que no muestran la matrícula del vehículo que realiza el trayecto y el dispositivo se puede usar en otros vehículos, el último trayecto del día con salida en Calahorra, hacia Arnedo (La Rioja) es mayoritario en los años revisados 2018 a 2021 frente al de salida en Subijana o Luko, ambas localidades alavesas, con destino a Nanclares de Oca o Vitoria.

Asimismo, los datos de kilometraje del vehículo de que dispone la Sra. MJ que constan en cada revisión de la ITV, permiten concluir que existen desplazamientos periódicos desde Arnedo a Nanclares de Oca o Vitoria-Gasteiz, pero no en la cuantía suficiente para considerar que se pernocta de forma mayoritaria en Álava.

A partir de ahí, se aportan datos sobre consumos de agua, electricidad y gas natural de las distintas viviendas, que parecen indicar que la vivienda de Vitoria

– Gasteiz está desocupada habitualmente, y que en los inmuebles de Arnedo y Nanclares de Oca reside un número de personas mayor que en el de Vitoria-Gasteiz.

En relación con las visitas realizadas por los actuarios de la AEAT, existen testimonios documentados en diligencias de personas que manifiestan que la Sra. MJ no vive ni en Vitoria ni en Nanclares de Oca, sino en Arnedo. Ahora bien, en orden a ponderar la relevancia de tales testimonios, esta Junta Arbitral ya consideró irrelevantes las manifestaciones vertidas por sujetos no identificados por su nombre y apellidos ni DNI en la Resolución 8/2017, lo cual es predicable de los testimonios recogidos en las diversas diligencias de la AEAT.

En otro sentido, la mayor parte de la prueba aportada, referida a la apertura de cuentas bancarias, nada predeterminan respecto de la residencia de la Sra. MJ. Respecto a posibles gastos con tarjeta de crédito, las entidades bancarias requeridas manifiestan que no constan emitidas o que no existen movimientos en las mismas en los periodos objeto de conflicto.

Al mismo tiempo no debe obviarse que, salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual, entendida como aquella vivienda que, entre otros requisitos, se habite de manera efectiva y con carácter permanente. La no aplicación de la Sra. MJ de la deducción por vivienda habitual en sus declaraciones de IRPF permite dudar de la consideración de vivienda habitual de la vivienda de Vitoria – Gasteiz. La vivienda de Nanclares de Oca tampoco puede considerarse como vivienda en la que habite la Sra. MJ de manera efectiva y con carácter permanente.

La permanencia de una persona en un determinado lugar es un hecho material que en muchos casos no es posible probar de manera directa e incluso no es fácil probarlo de modo indirecto.

Por lo tanto, no siendo posible probar de manera directa e incluso de modo indirecto el lugar de la residencia habitual desde el ejercicio 2016 por aplicación de la primera de las reglas del apartado uno de artículo 43 del Concierto Económico, esto es, el criterio de la permanencia en territorio común o en territorio foral, procede acudir a la segunda de las reglas previstas en dicho apartado, cual es el criterio del principal centro de intereses. Tal y como establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014 (recurso número 269/2013), “la regla relativa al centro de intereses tiene carácter subsidiario, sólo aplicable cuando se haya acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios, pero no se haya acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del precepto”.

Es preciso, señalar, en primer lugar, que no se trata de aplicar el criterio del centro de intereses vitales en un determinado territorio (es decir, las relaciones personales, familiares, sociales y económicas más estrechas) sino que se trata de aplicar el criterio del centro de los intereses económicos. El centro de intereses económicos tiene que ser el principal, considerándose tal “el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. A estos efectos, se excluyen de la base imponible las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

La AEAT aportó en su escrito de planteamiento de conflicto, así como en los informes emitidos, datos referidos a las declaraciones de IRPF de la Sra. MJ, donde consta que los rendimientos de la actividad económica de los años 2016

a 2018 constituyen la totalidad de la Base Imponible general del IRPF, y determinados rendimientos de capital mobiliario configuran la Base Imponible del ahorro del IRPF.

Ello nos lleva a la conclusión de que la residencia habitual y, por ende, el domicilio fiscal de la Sra. MJ desde el 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018, de conformidad con lo establecido en la regla segunda del artículo 43.Uno del Concierto Económico, estaba en Arnedo (La Rioja), al ser el territorio donde se obtuvo por la Sra. MJ la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al desarrollarse allí la actividad económica de farmacia, y constituir este rendimiento de la actividad económica la práctica totalidad de la Base Imponible del IRPF de la Sra. MJ.

No obstante, ni la AEAT ni la DFA aportan prueba suficiente referida a la mayor parte de la base imponible del IRPF correspondiente a los ejercicios posteriores al 2018.

En su virtud, la Junta Arbitral

## **ACUERDA**

1º.- Declarar que el domicilio fiscal de DÑA. MJ durante los años 2016, 2017 y 2018 radicó en Arnedo (La Rioja).

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Araba y asimismo a DÑA. MJ.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.