

**RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO DE NAVARRA
SOBRE
CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL DE CONTRIBUYENTES
EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)**

Sumario de las Resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre cambio de domicilio fiscal de contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades (IS), ordenadas por fecha de resolución descendente. Para acceder a cada Resolución, pinchar sobre ella.

- [Resolución de 23 de enero de 2023. Conflicto 150/2021](#)
- [Resolución de 24 de noviembre de 2022. Conflicto 154/2022](#)
() Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2024](#)*
- [Resolución de 21 de junio de 2022. Conflicto 145/2022](#)
- [Resolución de 20 de abril de 2021. Conflicto 134/2019](#)
() Anulada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2023](#)*
- [Resolución de 23 de julio de 2020. Conflicto 129/2019](#)
- [Resolución de 23 de julio de 2020. Conflicto 128/2019](#)
- [Resolución de 23 de julio de 2020. Conflicto 127/2019](#)
- [Resolución de 23 de julio de 2020. Conflicto 126/2019](#)
- [Resolución de 12 de septiembre de 2017. Conflicto 82/2015 \(*\)](#)
- [Resolución de 21 de junio de 2017. Conflicto 69/2013](#)
- [Resolución de 19 de julio de 2016. Conflicto 71/2013 \(*\)](#)
() Confirmada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017](#)*
- [Resolución de 6 de mayo de 2016. Conflicto 70/2013](#)
- [Resolución de 23 de abril de 2015. Conflicto 67/2013 \(*\)](#)
() Anulada por [Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016](#)*
- [Resolución de 28 de octubre de 2014. Conflicto 63/2013 \(*\)](#)

() Confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016*

- **Resolución de 11 de junio de 2013. Conflicto 45/2012 (*)**

() Confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014*

- **Resolución de 11 de junio de 2013. Conflicto 44/2011 (*)**

() Confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015*

- **Resolución de 15 de marzo de 2012. Conflicto 32/2010**

RESOLUCIÓN DE 23 DE ENERO DE 2023. CONFLICTO 150/2021**Conflicto:** 150/2021**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** Determinación del domicilio fiscal de una sociedad de capital**Fecha de la resolución:** 23 de enero de 2023.**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En sesión celebrada el 23 de enero de 2023, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por D. (...) (Presidente), D. (...) y D. (...) (Vocales) y D.ª (...) (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 150, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de la entidad AAA (N.I.F. XXX) desde el 13 de febrero de 2015, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. (...).

I. ANTECEDENTES

1.-Mediante un escrito fechado el 07/10/2020, el Delegado Especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) propuso al Director-Gerente de la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN) el cambio del domicilio fiscal de la entidad AAA desde Navarra (calle BBB) a territorio común (un inmueble no identificado, sito en Madrid), con efectos desde el 13/02/2015.

El Delegado Especial de la AEAT en Navarra fundamentó dicha propuesta en un informe emitido el 27/07/2020 por su Dependencia Regional de Inspección y en un informe emitido el 30/09/2020 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

2.-Mediante la Resolución nº --/2021, de --/2021, el Director-Gerente de la HFN rechazó la referida propuesta.

3.-Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 11/01/2021, el Director General de la AEAT promovió frente a la HFN el presente conflicto, que fundamentó en las siguientes alegaciones:

i). El domicilio fiscal declarado por la entidad es la oficina de una asesoría (CCC) que le presta servicios en el ámbito administrativo, contable, fiscal y laboral, de igual modo que se lo presta a otros clientes.

ii). La entidad cuenta con dos empleados, ambos con domicilio fiscal en territorio común, que ejercen labores comerciales de captación y asesoramiento de clientes.

iii). Los contratos con los clientes se firman en DDD (Francia) por uno de los administradores.

iv). Las facturas se emiten desde la sede de la empresa matriz en Noruega, donde también se elabora la contabilidad de la entidad. En la referida asesoría de Pamplona se llevan a cabo las adaptaciones al Plan General de Contabilidad vigente en España.

v). Ninguno de los tres administradores de la entidad está domiciliado en Navarra, sino que lo están en Francia, Noruega y Reino Unido.

vi). Los medios de los que dispone la entidad para el ejercicio de su actividad de comercialización de muebles importados de Noruega están todos situados en territorio común.

En cuanto a los medios propios, el único inmovilizado material de que dispone la entidad son los ordenadores portátiles, tabletas y teléfonos móviles que utilizan los empleados en su actividad comercial.

Y, en cuanto a los medios ajenos, la prestación a la entidad de los servicios de almacenamiento, logísticos y de distribución se realiza desde territorio común.

vii). Todo ello lleva a la conclusión de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad no se realiza en Navarra, sino en territorio común.

En lo referente a la gestión administrativa, hay notorias evidencias de que mayoritariamente se lleva a cabo desde territorio común, ya que es allí donde la entidad dispone de los medios humanos y materiales, propios o ajenos, necesarios para la realización de su actividad empresarial. La asesoría de Pamplona se limita a prestar a la entidad servicios administrativos, contables, fiscales y laborales.

Y, en lo que respecta a la dirección de los negocios, hay elementos de prueba que indican que se realiza desde DDD, sede de la filial del grupo para el sur de Europa, y desde Noruega, sede de la matriz del grupo.

En definitiva, la infraestructura necesaria para el desarrollo de la actividad empresarial de la entidad en España (importación y venta de sofás) se ubica en territorio común (comerciales y operador logístico), siendo los servicios prestados por GGG. de mera asesoría, por lo que, conforme al artículo 8 del Convenio y a la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo relativa al mismo, el domicilio fiscal de la entidad debe situarse en territorio común, máxime cuando también se ubica en ese territorio, y no en Navarra, la totalidad de su inmovilizado.

4.-Por todo ello, en el referido escrito de 11/11/2021, la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, desde el 13/02/2015, la entidad no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra, sino en territorio común (Madrid).

La AEAT no identifica en el suplico de dicho escrito el inmueble del territorio común (Madrid) en el que ubica el domicilio fiscal de la entidad, pero en la página 16 del mismo afirma que “presumiblemente” dicho domicilio fiscal coincide con el de uno de los dos trabajadores de la entidad, D. EEE, por ser esta “la persona que asume mayores competencias en la gestión”; y, en la página 3 del citado escrito, sitúa el domicilio fiscal de D. DDD en la localidad de FFF (Madrid).

5.-Mediante una Resolución de 17/11/2021, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de 11/11/2021, del que dio traslado a la HFN; y emplazó a esta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos determinantes de aquellas.

6.-La HFN se opuso a la referida pretensión de la AEAT mediante un escrito de su Director-Gerente que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 17/12/2021.

En dicho escrito, la HFN fundamentó su oposición en las siguientes alegaciones:

i). En el escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT ubica en Madrid el domicilio fiscal de la entidad, por tener allí su domicilio particular uno de sus dos trabajadores, pero dicho trabajador no tenía atribuidas funciones de gestión o dirección de los negocios, sino que realizaba una actividad comercial itinerante por todo el territorio nacional.

A mayor abundamiento, el trabajador en cuestión causó baja en la entidad por despido en 2020, lo que pone de manifiesto que no era en su domicilio donde la entidad centralizaba la gestión y dirección de sus negocios.

ii). La entidad es una sociedad mercantil de nacionalidad española, con domicilio social en Navarra, en el local BBB, sede de la asesoría a la que la entidad encargó la gestión, dirección y administración continuada de su actividad.

iii). La entidad tiene como órgano de gestión y representación un Consejo de Administración que, en el periodo controvertido, celebró en el domicilio social las reuniones en las que adoptaba las decisiones más relevantes.

iv). La contratación de la entidad se llevaba a cabo, si no en su totalidad, sí en su mayor parte, en el domicilio social.

v). Era dicha asesoría quien llevaba la contabilidad de la entidad, adaptando al Plan General de Contabilidad vigente en España la contabilidad que llevaba en Noruega la sociedad matriz del grupo; y era también esa asesoría quien custodiaba en su oficina la documentación contable.

vi). Durante el periodo controvertido, ninguno de los tres administradores de la entidad ha tenido su domicilio fiscal en España, pero todos ellos asistían a las reuniones que el Consejo de Administración del que formaban parte celebraba en Pamplona, en el domicilio social; y allí tenía también su domicilio fiscal el Secretario no Consejero de dicho órgano de administración.

vii). El único centro administrativo en el que concurren los elementos propios de la contratación general, de la llevanza de la contabilidad y de la toma de las decisiones relativas a la dirección de los negocios de la entidad es la mencionada oficina de Pamplona.

viii). La AEAT no ha acreditado la existencia en territorio común de un centro administrativo al que pueda imputarse la contratación de la entidad, la llevanza de la contabilidad o la dirección de sus negocios.

ix). En la contabilidad de la entidad no consta inmovilizado alguno, por lo que no cabe determinar su domicilio fiscal mediante la aplicación del criterio subsidiario establecido en el último inciso del artículo 8.1.b) del Convenio.

7.- Por todo ello, en el referido escrito de 17/12/2021, la HFN solicitó a esta Junta Arbitral la desestimación de la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

8.- Mediante una Resolución de 19/02/2022, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HFN en el mencionado escrito de 17/12/2021; declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses; emplazó a las partes para que, en dicho plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones; y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

9.- En el referido período de instrucción, ni la AEAT, ni la HFN, aportaron medio de prueba alguno.

10.- Mediante una Resolución de 20/06/2022, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y les emplazó a formular, en el plazo de un mes, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

11.- Mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 21/07/2022, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que, además de reiterar sus alegaciones iniciales, respondió a los argumentos expuestos por la HFN en el citado escrito de 17/12/2021.

Afirmó, a ese respecto, la AEAT que lo que es objeto de controversia en este conflicto no es en qué lugar del territorio común se ubica el domicilio fiscal de la entidad, sino si este se ubica o no en Navarra; y, en su opinión, la documentación obrante en el expediente acredita que ni la gestión administrativa, ni la dirección de los negocios de la entidad, se realiza desde su domicilio social, sito en la mencionada oficina de Navarra, ya que esta es la sede de la asesoría que presta a la entidad, y a otros clientes, servicios contables, tributarios y laborales, pero no es el lugar en el que se gestionan y dirigen las actividades de aquella.

La AEAT concluyó dicho escrito solicitando a esta Junta Arbitral que declare que, desde el 13/02/2015, la entidad no tuvo su domicilio fiscal en Navarra, sino en territorio común.

12.-Mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 28/07/2022, el Director-Gerente de la HFN formuló sus alegaciones finales, en las que, además de reiterar sus alegaciones iniciales, sostuvo que, para desarrollar su actividad en España, la entidad no precisa de personal directivo con residencia permanente en el territorio nacional, ya que la mayor parte de la gestión y dirección de su actividad en dicho territorio se realiza desde el extranjero; y la parte de esa gestión y dirección que se realiza en nuestro país la han llevado a cabo dos empresas de asesoramiento contable, fiscal y laboral: antes del periodo controvertido, una empresa de Barcelona; y, durante dicho periodo, la mencionada asesoría de Pamplona.

Alegó asimismo la HFN que, cuando la entidad trasladó su domicilio fiscal a Navarra, la AEAT aceptó dicho traslado y, de oficio, la excluyó de su Registro de Operadores Intracomunitarios, por lo que la entidad hubo de darse de alta en el Registro de Navarra.

En el citado escrito, la HFN alegó también que los balances de la entidad no incluyen inmovilizado alguno y que, entre los gastos deducibles declarados en el Impuesto sobre Sociedades, no figuran amortizaciones, por lo que, en su opinión, los medios materiales utilizados por los empleados de la entidad (ordenadores portátiles, tabletas y teléfonos móviles) formarían parte del patrimonio de la filial francesa. Y concluyó, por ello, que, contrariamente a lo sostenido por la AEAT, el domicilio fiscal de la entidad no puede ubicarse en territorio común en aplicación de lo dispuesto en el último inciso del artículo 8.1.b) del Convenio.

La HFN finalizó dicho escrito de 28/07/2022 solicitando a esta Junta Arbitral la desestimación de la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

II. NORMAS APLICABLES

13.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio 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; por la Ley 14/2015, de 24 de junio; y por la Ley 22/2022, de 19 de octubre.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

14.-En el planteamiento y tramitación de este conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el referido Reglamento.

15.-A tenor de lo dispuesto en los artículos 43 y 51.1.c) del Convenio, esta Junta Arbitral es competente para la resolución del presente conflicto.

16.-Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia entre las Administraciones en conflicto se refiere al domicilio fiscal de la entidad desde el 13/02/2015.

Para la AEAT, a partir de esa fecha, la entidad no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra (en el local sito en BBB), sino en territorio común ("presumiblemente", en el domicilio particular de uno de sus empleados, sito en un inmueble no identificado de la localidad madrileña de FFF), mientras que, para la HFN, lo ha tenido en el mencionado local BBB.

Lo que esta Junta Arbitral debe, por tanto, dilucidar es si, desde la indicada fecha, la entidad ha tenido su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común.

17.-Coinciden ambas Administraciones en que el conflicto existente entre las mismas sobre dicho extremo debe resolverlo esta Junta Arbitral a tenor de lo dispuesto en el artículo 8.1.b) del Convenio, en el que se establece que se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas jurídicas "que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado”.

18.-Discrepan, sin embargo, las Administraciones en conflicto sobre el lugar en el que, desde el 13/02/2015, está efectivamente centralizada la gestión administrativa de la entidad y la dirección de sus negocios, ya que la AEAT identifica “presumiblemente” dicho lugar con el citado inmueble de FFF (Madrid), mientras que la HFN lo identifica con el mencionado local BBB, en el que se ubica su domicilio social.

19.-Está acreditado en el expediente que las decisiones más relevantes relativas la gestión y dirección de los negocios de la entidad se adoptaron en la oficina de BBB en la que se ubica su domicilio social, pues allí fue donde se celebraron las reuniones del Consejo de Administración (órgano de gestión y representación de la entidad conforme a lo dispuesto en el artículo 209 de la Ley de Sociedades de Capital) y de la Junta General (órgano competente, a tenor de lo establecido en el artículo 160 de dicha Ley, para la aprobación de la gestión social y de otros asuntos de relevancia, tales como las cuentas anuales y la aplicación del resultado).

20.-Ahora bien, esta Junta Arbitral, ante la inexistencia en el Convenio de reglas para la determinación del lugar en el que se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedades mercantiles, ha venido aplicando hasta ahora, conforme a la doctrina jurisprudencial establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 04/02/2010 y 13/07/2017 (que resolvieron, respectivamente, los recursos nº 86/2009 y 4891/2016), las reglas que contenían, a ese respecto, los artículos 22 y 23 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.

Así lo hicimos en una Resolución de 19/07/2016 relativa al conflicto nº 71; en cuatro Resoluciones de 23/07/2020 relativas a los conflictos nº 126, 127, 128 y 129; y en una Resolución de 20/04/2021, relativa al conflicto nº 134.

21.-El artículo 22 del citado Reglamento establecía las siguientes reglas: “Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales”.

Y el artículo 23 disponía lo siguiente:

“1. Cuando en el domicilio social no se den todas las circunstancias que se señalan en el artículo anterior, el domicilio fiscal se fijará aplicando, en el orden que se señalan, los siguientes criterios:

- a) Donde coincidan las circunstancias a), b) y c) del artículo anterior.
- b) Donde coincidan las circunstancias a) y b) del artículo anterior
- c) Donde coincidan las circunstancias a) o b) con la c) y el domicilio social.
- d) Donde coincida la circunstancia a) o b) con el domicilio social.

2. Cuando por aplicación de las normas del apartado anterior no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, prevalecerá aquel en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable”.

22.-Para determinar el lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, los elementos que hay que tomar en consideración son, pues, la contratación general, la llevanza de la contabilidad principal y el domicilio fiscal de los administradores o gerentes.

23.-En lo que se refiere al primero de los referidos elementos, la documentación obrante en el expediente acredita que, en el periodo controvertido, la contratación general de la entidad no se ha realizado ni en territorio foral, ni en territorio común.

Lo que acredita dicha documentación es que la entidad tiene un único proveedor de los sofás que comercializa, que es la sociedad matriz del grupo (AAA, S.A.S.), domiciliada en Noruega; y que la formalización de los contratos de distribución en España de dichos sofás se inicia en los locales del cliente distribuidor y finaliza con la firma de aquellos por D. (...), directivo del Grupo AAA para Europa del Sur, vinculado a la filial francesa de aquel (AAA, S.A.R.L.), domiciliada en DDD.

Acredita asimismo esa documentación que los servicios de transporte, almacenamiento y entrega de los referidos sofás son también contratados desde dicha filial francesa a empresas domiciliadas en territorio común.

Y la mencionada documentación acredita, por último, que el contrato de prestación de servicios administrativos, contables, fiscales y laborales que la entidad suscribió con GGG se formalizó en Pamplona; y que los demás servicios que aquella precisó fueron contratados desde la oficina de Pamplona a profesionales domiciliados en territorio foral.

Todo ello lleva a la conclusión de que en el inmueble de FFF en el que la AEAT ubica el domicilio fiscal en cuestión no solo no se ha realizado la contratación general de la entidad, sino que no se ha formalizado contrato alguno, mientras que en la oficina de Pamplona declarada por la entidad como domicilio fiscal se han formalizado diversos contratos de prestación de los servicios que aquella ha precisado para el desarrollo de su actividad.

24.-En lo que respecta a la llevanza de la contabilidad principal con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma las operaciones sociales, la documentación obrante en el expediente acredita que, en el periodo controvertido, la contabilidad de la entidad se ha llevado en la referida oficina de Pamplona mediante la adaptación al Plan General de Contabilidad vigente en España de la contabilidad que llevaba en Noruega la sociedad matriz del grupo.

Acredita también esa documentación que en esa oficina se archivan y custodian los correspondientes justificantes y se elaboran las cuentas anuales.

Y acredita asimismo esa documentación que la asesoría GGG no solo lleva en su oficina de Pamplona la contabilidad de la entidad, sino que realiza otras tareas incardinables en el ámbito de la “gestión administrativa” a la que alude el artículo 8.1.b) del Convenio, tales como la recepción y archivo de las facturas, la gestión de cobros y pagos, la presentación de declaraciones tributarias, laborales y estadísticas, la tramitación de las altas, bajas, nóminas y despidos del personal, etc.

No hay, por el contrario, en el expediente prueba alguna de que, en el periodo controvertido, la llevanza de la contabilidad u otras tareas propias de la referida “gestión administrativa” se hayan realizado en el inmueble de FFF en el que la AEAT ubica el domicilio fiscal de la entidad.

25.-En lo que concierne al domicilio fiscal de los administradores o gerentes, la documentación obrante en el expediente acredita que, en el periodo en cuestión, ninguno de los tres administradores de la entidad ha tenido su domicilio fiscal en España; que todos ellos han asistido a las reuniones que el Consejo de Administración del que forman parte ha celebrado en la oficina de Pamplona; que también se han celebrado ahí las Juntas Generales; y que D. CCC, Secretario no Consejero de dicho órgano de administración y apoderado de la entidad, tenía allí su domicilio fiscal.

Ha quedado, por tanto, acreditado en el expediente que, aunque ninguno de los administradores o gerentes de la entidad ha tenido en el periodo en cuestión su domicilio fiscal en Navarra, algunas de las decisiones incardinables en el ámbito de la “dirección de los negocios” a la que alude el artículo 8.1.b) del Convenio, tales como la formulación por el Consejo de Administración de las cuentas anuales de la entidad y la aprobación de las mismas

por la Junta General tuvieron lugar en la oficina de Pamplona declarada por la entidad como domicilio fiscal.

No hay, sin embargo, en el expediente prueba alguna de que, en el periodo controvertido, alguno de los administradores, gerentes, directivos o apoderados de la entidad haya tenido su domicilio fiscal en el mencionado inmueble de FFF, ni de que en él se adoptara alguna decisión relativa a la “dirección de los negocios” de la entidad.

26.-En el inmueble de FFF en el que la AEAT ubica el domicilio fiscal de la entidad no concurre, pues, ninguna de las circunstancias que contemplan los referidos preceptos del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ya que la entidad ni tiene en dicho inmueble el domicilio social, ni se verifica en él la contratación, ni se lleva la contabilidad, ni tienen allí su domicilio los administradores, ni radica en él el mayor valor de su inmovilizado.

27.-En el local de Pamplona en el que radica el domicilio social (y el domicilio fiscal declarado) de la entidad no concurren todas las circunstancias señaladas en el artículo 22 del citado Reglamento, por lo que su domicilio fiscal debe fijarse aplicando los criterios establecidos en el artículo 23 del mismo.

Los criterios establecidos en las letras a), b) y c) del apartado 1 de dicho artículo 23 no son de aplicación a la entidad, pero sí lo es el de la letra d), ya que en el mencionado local de Pamplona radica el domicilio social y se lleva de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

La aplicación de dicho criterio lleva, pues, a la conclusión de que, en el periodo en cuestión, la entidad tuvo su domicilio fiscal en Navarra, por lo que la pretensión formulada por la AEAT debe desestimarse.

28.-A mayor abundamiento, en los conflictos relativos al domicilio fiscal hay que partir, como pusimos de manifiesto en la Resolución de 13/01/2012, recaída en el conflicto 33/2010, “de una recta y ponderada interpretación de la presunción de certeza de las declaraciones de los obligados tributarios, reconocida por los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. Rechazando interpretaciones extremas (que la declaración vincule a las Administraciones en conflicto o, por el contrario, que se niegue a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios todo valor probatorio que no sea el de perjudicar a sus autores), y partiendo de la base de que se trata de una presunción iuris tantum que puede ser destruida mediante prueba en contrario, esta Junta Arbitral ha afirmado que «la Administración tributaria no está obligada a aceptar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, pero para oponerse a ellos ha de realizar alguna actividad probatoria que permita destruir la presunción de veracidad que debe reconocerse a los datos consignados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio»; argumento este que, obviamente, es también aplicable a las declaraciones de los tributos que tienen como sujetos pasivos a las sociedades.

Pues bien, por las razones expuestas en los apartados que anteceden, una valoración global de la documentación obrante en el expediente lleva a la conclusión de que no hay en él prueba bastante que, destruyendo la presunción de certeza de las declaraciones tributarias presentadas por la entidad ante la HFN, acredite que, desde el 13/02/2015, el domicilio fiscal de la entidad no ha estado en Navarra, sino en territorio común.

Desde este punto de vista, la pretensión formulada por la AEAT debe también desestimarse.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Desestimar la pretensión formulada por la AEAT y, en consecuencia, declarar que, desde el 13/02/2015, AAA (N.I.F. XXX) ha tenido su domicilio fiscal en Navarra y no en territorio común.

Segundo.-Manifestar que, dada la naturaleza estrictamente declarativa del pronunciamiento anterior, no procede establecer su fórmula de ejecución.

Tercero.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la HFN y a AAA.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.

VOTO PARTICULAR

del vocal don Eugenio Simón Acosta, en el conflicto número C-150

Con el profundo respeto que me merece el criterio de la mayoría, expresado en la resolución dictada en este asunto número C-150, he de manifestar mi discrepancia sobre la parte dispositiva del acuerdo y sobre los argumentos jurídicos en que se sustenta, por las razones que expongo a continuación:

1º Extensión territorial del poder tributario foral de Navarra.

Mis diferencias con el criterio mayoritario comienzan en la determinación o definición del objeto del conflicto que, según el numeral 16 de la resolución consiste en dilucidar “si la entidad ha tenido su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común”. A partir de esta premisa, la resolución trata de resolver el problema examinando las circunstancias observadas en el domicilio defendido por la Hacienda Foral de Navarra (BBB) contrastándolas con las que concurren en el domicilio fiscal en el territorio común y, más concretamente, en la localidad de FFF donde se encuentra el domicilio particular de uno de sus empleados.

A mi juicio, siendo el ordenamiento navarro un ordenamiento derivado, que encuentra su fundamento jurídico último, en la Constitución Española, para determinar el alcance del poder tributario foral es necesario moverse siempre en el contexto del artículo 133.1 y la disposición adicional 1ª del citado cuerpo legal.

Según el artículo 133.1 CE, el poder originario de establecer los tributos es exclusivo del Estado. En cambio, el poder tributario de Navarra, aun siendo también originario en el sentido de que asienta sus raíces directamente en la constitución, lo es dentro de los límites de la disposición adicional 1ª que “ampara y respeta” los derechos históricos “actualizados en el marco de la Constitución” y de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

El Convenio Económico, que es la norma de referencia para la solución de los conflictos para cuyo conocimiento está investida la Junta Arbitral, ha de interpretarse siempre en el contexto de la norma suprema y de ahí se deduce que no es función del Convenio atribuir al Estado poderes que a este corresponden por su propia naturaleza, sino definir los poderes de la Comunidad Foral de Navarra. Sólo por vía negativa o indirecta, el Convenio limita los poderes estatales, dado que la consecuencia lógica y necesaria de lo anterior es que el Estado no podrá invadir la esfera que el Convenio atribuye a la Comunidad Foral.

De aquí se desprende que, siendo misión de la Junta Arbitral resolver los conflictos que se planteen en relación con la aplicación de los puntos de conexión, nuestra competencia se limita a dilucidar si Navarra es o no competente para la exacción de un tributo, sin que podamos nosotros entrar a decidir si la competencia corresponde o no al Estado. Todo lo que no es de Navarra es del Estado o de otro ente territorial a quien el Estado lo haya cedido, pero lo es por el carácter universal y -si se prefiere- residual de la competencia estatal respecto a la competencia de Navarra en materia tributaria.

Así lo viene afirmando reiteradamente esta Junta Arbitral:

“esta Junta Arbitral ya ha declarado en varias ocasiones, que no corresponde a la AEAT la carga de la prueba de la existencia de un domicilio fiscal fuera de Navarra porque lo que se discute no es si existe o no ese domicilio fuera del territorio foral, sino si es real el domicilio declarado en Navarra” (Resolución del conflicto 86/2015, de 9 de noviembre de 2017).

Esta afirmación se sustenta, fundamentalmente, en dos argumentos:

1.- La disposición adicional 3ª del Convenio Económico, según la cual, “en caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la adaptación del presente Convenio”. Se trata de una norma imperativa, no meramente dispositiva, que obliga a Navarra a adaptarse a las reformas sustanciales operadas en el régimen tributario estatal, de donde se deduce que la competencia para establecer los aspectos estructurales o sustanciales de los impuestos corresponde al Estado. A mi juicio, no ofrece duda que el ámbito territorial (más exactamente, según doctrina autorizada, la extensión de la ley) del impuesto es un elemento esencial del hecho imponible que solo el Estado tiene competencia para deslindarlo. Navarra se ha movido siempre dentro de los límites territoriales del impuesto estatal, sean fijados en función del domicilio, de la residencia, o de cualquiera de los otros criterios de sujeción territorial a que alude el artículo 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.- En el contexto de la imposición de la renta, es competencia del Estado definir el concepto de residencia a efectos de sujeción del impuesto. Fuera de estos casos, nos encontramos ante renta de no residentes y el artículo 28 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre dispone taxativamente que “en la exacción del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Comunidad Foral aplicará normas sustantivas y formales del mismo contenido que las establecidas en cada momento por el Estado”. En otras palabras, Navarra carece de competencia para regular la imposición de la renta de no residentes, de donde se deduce que la legislación del Impuesto sobre Sociedades de la Comunidad Foral de Navarra está limitada a los sujetos pasivos que la legislación estatal define como tales y no afecta en ningún caso a no residentes.

2º Extensión territorial del Impuesto sobre Sociedades estatal.

Dispone el artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que este impuesto afecta a personas jurídicas o entidades que tengan su residencia en territorio español. Y, según el artículo 8 de la misma ley, “se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español”.

Por consiguiente, no hay duda de que la entidad a que se refiere este conflicto cae dentro de la esfera de aplicación del Impuesto sobre Sociedades español porque se trata de una sociedad constituida conforme a las leyes españolas. No está tan claro, sin embargo, que su sujeción al impuesto se deba a que en España tenga su domicilio social o su sede de dirección efectiva.

En principio y, como hipótesis, ha de admitirse que AAA. es potencialmente una sociedad susceptible de ser gravada por la Comunidad Foral de Navarra, pero para que de hecho lo sea es preciso que la competencia para su exacción y regulación esté atribuida a Navarra por el Convenio Económico.

3º El criterio de constitución conforme a las leyes españolas.

En ningún precepto del Convenio se atribuye a Navarra competencia para la exacción y regulación del Impuesto sobre Sociedades que grava a las entidades contribuyentes por el mero hecho de haber sido constituidas conforme a las normas españolas.

De ello se deriva que, cuando nos encontremos ante esta situación, es el Estado el único competente para regular y recaudar el Impuesto sobre Sociedades.

Esta es una posibilidad que claramente se desprende de la ley y que la resolución de que discrepo rechaza a limine desde el momento en que no contempla más alternativas que las dos que serían aplicables a una sociedad residente en España por tener en territorio español su sede de dirección efectiva.

Esta es la segunda premisa, de carácter metodológico, que me lleva a discrepar del criterio de la mayoría porque, a mi juicio no hay que excluir de plano el hecho de que AAA, sea una sociedad cuya sede de dirección efectiva no se encuentre en España. En la hipótesis de sociedades sujetas al Impuesto sobre Sociedades que no tienen centralizada en España su sede de dirección efectiva ("su gestión administrativa y la dirección de sus negocios", en palabras tanto del artículo 9 del CEEN como del artículo 8 LIS), es claro -a mi juicio- que el CEEN no reconoce a Navarra ninguna potestad para exaccionar el Impuesto sobre Sociedades que las grava, siendo este poder exclusivo del Estado.

Esto no supone contradicción con la primera premisa que es, como he dicho, que la Junta Arbitral carece de potestad para declarar en qué lugar del territorio español tiene AAA., su sede de dirección efectiva, porque solo nos corresponde decidir si la tiene o no en Navarra.

4º Interpretación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la sede de dirección efectiva.

La eventualidad de que AAA, tenga o no su domicilio fiscal en Navarra que constituye el objeto de este conflicto, depende de que en ella concurra alguna de las circunstancias que, según el Convenio, son determinantes de dicho domicilio. En concreto, de lo dispuesto por su artículo 8, según el cual *"se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: ... b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado"*.

Es nuestra tarea determinar si, en el caso que nos ocupa, es Navarra el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad contribuyente.

Para resolverlo, la resolución acude a la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo que, como no puede ser de otro modo, vincula a esta Junta Arbitral. Esa jurisprudencia se apoya en el desarrollo reglamentario de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), operado por el Reglamento aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (en adelante, RIS/1982).

En principio esta metodología es correcta y ha servido para resolver todos los conflictos sobre el domicilio de sociedades que se han planteado hasta ahora ante esta Junta Arbitral, pero entiendo que no resulta aplicable en el presente caso por las particulares circunstancias que aquí concurren.

En efecto, el hecho de que la jurisprudencia suprema se haya servido de estos preceptos reglamentarios, confiriéndoles una especie de ultraactividad más allá de su vigencia temporal, no significa que el Alto Tribunal les haya otorgado la categoría de norma con fuerza de ley, aplicable a todos los conflictos sobre la domiciliación de sociedades. Se trata simplemente de un criterio auxiliar, de aplicación estricta, que no debe ir más allá de los supuestos en que es razonable su invocación ni extraerse del contexto en que el propio reglamento los estableció. Ese contexto no es otro que el de las sociedades que tienen su sede de gestión y dirección efectiva en España, pero no el de sociedades que, no teniendo en España su sede de gestión y dirección, están sometidas al impuesto español por haber sido constituidas conforme a la legislación española y tener, por tanto, en España su domicilio social.

Por tanto, si llegáramos a la conclusión de que AAA S.L., no ha centralizado su gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España, la conclusión debería ser que su sujeción a la imposición española sobre la renta se basa en que ha sido constituida conforme a las normas de nuestro ordenamiento y, en consecuencia, Navarra carecería de poder tributario sobre ella.

5º La gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad no se realiza en España.

La diligencia extendida por funcionarios de la AEAT el día 27 de junio de 2019, que se acompaña como anexo XIII al escrito de planteamiento del conflicto, es el documento más significativo, a mi juicio, del modo en que se realiza la contratación general de la entidad y se lleva la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

En dicha diligencia, comparece, como representante autorizado de AAA, don HHH, administrador único de la sociedad mercantil "GGG" según contrato de prestación de servicios incorporado al expediente como anexo XIV.

De las preguntas que formulan los funcionarios y las contestaciones del señor HHH, son relevantes, a nuestros efectos, las siguientes:

1º ¿Existe en Pamplona una oficina donde se efectúe normalmente la contratación general de AAA?

La contratación con los clientes se lleva por los comerciales.

2º ¿Dónde se elabora la contabilidad de la Sociedad?

La contabilidad se elabora en Noruega

Facturación de ventas en la fábrica de Noruega.

La gestión comercial en Francia.

En España, en la sede de la asesoría, se llevan a cabo cuestiones de gestión generales.

6º De acuerdo con el escrito de aclaración a la documentación aportada, la contabilidad no se elabora de acuerdo con el Plan General Contable Español, entonces ¿Qué principios y normas contables se han utilizado en la elaboración de la contabilidad?

La asesoría hace las adaptaciones oportunas para adecuar el balance y cuenta de pérdidas y ganancias a la normativa española.

La base imponible del Impuesto de Sociedades se determina de acuerdo con la normativa española.

Sexto.- El obligado tributario manifiesta:

Que el Plan General Contable español no exige que el libro diario, cuenta de pérdidas y ganancias, balance se tengan que presentar en español.

De estas manifestaciones se deduce sin ningún género de dudas que la contratación general de la entidad no se realiza en Pamplona y que el único elemento que puede tener alguna conexión con los artículos 22 y 23 del RIS/1982 es el de la contabilidad. Según el señor HHH, la contabilidad se elabora en Noruega, donde también se facturan las ventas. Lo que hace la asesoría del señor HHH es llevar "cuestiones de gestión generales". Más concretamente, y en relación con la contabilidad, lo único que se hace en Pamplona son las "adaptaciones" oportunas para adecuar "el balance y cuenta de pérdidas y ganancias a la normativa española". Es decir, en Pamplona no se lleva la contabilidad principal, sino que se adapta esa contabilidad y, por lo que declara el señor HHHH, el objeto de la adaptación es simplemente el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, lo que aquí se hace es agrupar los conceptos o partidas siguiendo la estructura o sistemática exigida a las cuentas anuales en nuestro Plan General Contable.

Obsérvese, por otra parte, que tanto el Convenio como la LIS yuxtaponen la centralización de la gestión y la dirección uniendo ambos términos con conjunción copulativa y no disyuntiva. Por tanto, no basta con que se celebren en España las sesiones del Consejo de Administración para deducir de ello que la sociedad está sometida a la imposición española.

La tesis sustentada por la resolución conduciría a admitir que para las sociedades dirigidas y gestionadas en el extranjero rige el criterio de domicilio electivo como punto de conexión a la normativa foral o común. El domicilio electivo ha sido repetidamente execrado por la jurisprudencia del TS.

6º Inaplicabilidad de la presunción de certeza de las declaraciones.

En este caso no cabe utilizar el criterio, repetidamente usado por esta Junta Arbitral, de la presunción de veracidad de las declaraciones de los obligados tributarios porque se trata de una presunción sui generis cuya eficacia se enerva mediante la aportación de indicios que permitan dudar de la concordancia de lo declarado con la realidad. Entiendo que la actividad probatoria realizada en este caso por la AEAT es suficiente para sustentar una duda racional sobre el hecho de encontrarse en Navarra la sede de dirección efectiva de la sociedad.

7º De todo lo expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. AAA no tiene su sede de dirección efectiva en España ni, por ende, en Navarra.
2. AAA es una sociedad que está sometida al Impuesto sobre Sociedades en España, por haber sido constituida conforme a las leyes españolas. No nos corresponde dilucidar si esto puede dar lugar a situaciones de doble imposición con otros países ni, por supuesto, indicar si y cómo podrían resolverse.
3. El CEEN no otorga a Navarra la competencia para la regulación y exacción del Impuesto sobre Sociedades exigible a entidades sujetas solo por estar constituidas conforme a la ley española.

Así pues, considero que la pretensión de la AEAT debería haber sido estimada y deberíamos haber declarado que AAA no tiene su domicilio fiscal en Navarra.

Pamplona, a 23 de enero de 2023. Eugenio Simón Acosta

RESOLUCIÓN DE 24 DE NOVIEMBRE DE 2022. CONFLICTO 154/2022

<p>Conflicto: 154/2022 Promotor: AEAT Administraciones en conflicto: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Comunidad Foral de Navarra. Objeto: Domicilio fiscal de AAA Fecha de la resolución: 24 de noviembre de 2022.</p>

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

En Pamplona, a 24 de noviembre de 2022, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 154/2022 planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con la discrepancia con la Hacienda Foral de Navarra a propósito del domicilio fiscal de la entidad AAA, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1. Planteamiento y admisión a trámite del conflicto**

1º El día 18 de abril de 2022 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo un conflicto, frente a la Comunidad Foral de Navarra, para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal de la entidad AAA, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

2º En dicho escrito se afirma que AAA, se constituyó el 21 de diciembre de 1993. Su objeto social es la explotación de estaciones de servicio de carburantes, lavado y engrase de vehículos y demás servicios complementarios. El domicilio social se estableció en Navarra (BBB), donde está también situado -según la base de datos de la AEAT- su domicilio fiscal desde el 1 de julio de 1998 hasta el 18 de marzo de 2019.

Desde del 19 de marzo de 2019 hasta la actualidad, el domicilio social y fiscal se encuentra en CCC (La Rioja).

En relación con dicha entidad, la AEAT ha realizado averiguaciones, de las que se desprenden los siguientes hechos:

1 Socios, administradores y cuentas anuales.

En la base de datos de la AEAT consta que, hasta el 14 de agosto de 2018, AAA, tuvo dos socios, los cónyuges doña DDD y don EEE, con un 99,90%, hasta la fecha citada en la que este último falleció. En la declaración del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) de ejercicio 2018 figuraban como socias doña DDD con un 32,20% de participación y las hijas del matrimonio, doña FFF, doña GGG y doña HHH, cada una con un 22,60% de participación en el capital social.

Han administrado la sociedad: 1) Doña DDD, como administradora única, hasta el 20 de mayo de 2016. 2) Desde esa fecha la señora DDD compartió administración con su marido, don EEE, hasta que éste falleció el día 14 de agosto de 2018. 3) Desde entonces, son administradoras solidarias doña DDD y su hija doña GGG.

Doña DDD tuvo su domicilio declarado en III (La Rioja) desde el 12 de enero de 2018, pero la AEAT realizó, el 11 de febrero de 2020, una propuesta de rectificación de su domicilio fiscal, desde Navarra a territorio común, que Navarra aceptó con efectos para los períodos impositivos no prescritos a la fecha de la propuesta.

Doña GGG está domiciliada, desde el 20 de marzo de 2019, en la calle JJJ (La Rioja). Antes lo estaba en el domicilio actual de su madre.

Las cuentas anuales están firmadas en el domicilio de los administradores. Las de los años 2014 a 2017 están depositadas en el Registro Mercantil de Navarra y las de 2018 en el de La Rioja.

2 Inmuebles.

La sociedad es titular de 25 inmuebles urbanos, 18 en Navarra y 7 en territorio común, donde se encuentra la mayor parte del inmovilizado material.

Asimismo, es titular de tres fincas rústicas situadas en III (La Rioja), donde dijimos que tiene su domicilio fis-cal la socia mayoritaria y administradora, doña DDD.

3 Declaraciones tributarias.

Ha presentado en los ejercicios 2015 a 2019 las declaraciones del IS, del IVA y de retenciones a cuenta del IRPF ante la HFN y desde 2019 ante la AEAT. Las de retenciones se presentaron por una asesoría contable y fiscal domiciliada en Logroño, constando como persona de contacto doña DDD.

4 Cuentas bancarias.

AAA, tiene 8 cuentas bancarias en sucursales de territorio foral y 8 de territorio común. A efectos de correspondencia consta el domicilio de BBB, excepto en dos cuentas en que figura uno de Logroño. En todas figura como autorizada doña DDD.

5 Requerimientos de información a terceros.

La AEAT efectuó 11 requerimientos de información unos a clientes, otros a dos trabajadores, y otros a di-versas entidades públicas.

En la documentación aportada en las contestaciones, consta como domicilio de AAA, el declarado, excepto en dos casos (KKK y OOO) en los que consta uno de Logroño (La Rioja).

6 Diligencia extendida por la AEAT en BBB y LLL el 28 de julio de 2019.

El agente tributario que visitó el domicilio de BBB fue atendido por una empleada que declaró que *“la empresa AAA está en Logroño, que ellos son MMM”*.

En una oficina pequeña cuyo uso es compartido como almacén, el empleado don (...) indicó que, desde hacía año y medio, tiempo que llevaba trabajando allí, *“ya se llevaba todo desde Logroño”*. También dijo que don EEE y su mujer tenían un piso en LLL (Navarra), donde suponía que vivían.

El agente tributario se desplazó al inmueble de LLL, donde una señora que allí residía declaró que adquirió la vivienda tras el fallecimiento de don EEE, y que, a través de una hija del matrimonio con la que tramitó la compraventa y por otros vecinos del inmueble, se enteró que *“que no habían vivido en LLL sino en CCC”*.

7 Diligencia extendida por la AEAT en NNN (La Rioja), el 11 de agosto de 2020.

El 11 de agosto de 2020, la AEAT visitó el local donde el obligado desarrolla su actividad económica de comercio al por mayor de petróleo y lubricantes, sito en la NNN (La Rioja).

La empleada doña (...) manifestó que *“la contabilidad y la facturación la llevan centralizada en la oficina sita en la estación de servicio OOO, situada en CCC, desde que compraron la empresa al antiguo dueño”. En la oficina, en la que hay mobiliario y equipo informático, se introducen en el programa centralizado los albaranes que reciben, ya que “las cartas, facturas y demás documentación, según manifiesta la empleada, llegan todas a CCC, ya que aquí no llevan nada”*.

8 Diligencia extendida por la AEAT en CCC (La Rioja), el 12 de agosto de 2020.

La empleada doña (...) declaró que, desde 2015, *“la contabilidad y facturación de la empresa AAA se lleva entre dos oficinas: una situada en CCC; otra situada en PPP, no sabe*

la dirección concreta"; y que la facturación, contabilidad y nóminas se llevan por doña DDD y doña GGG.

La oficina es un espacio de 88 m², en el que hay cuatro mesas con sus sillas y ordenadores, armarios empotrados, impresora y destructora de papel, así como un baño, un despacho y un cuarto de luz.

9 Información obtenida del Consejo General del Notariado.

Del índice de actividad notarial del Consejo General del Notariado se desprende que, entre los años 2015 a 2018, AAA, intervino en seis operaciones ante distintos notarios: cinco con domicilio en territorio común (dos en La Rioja) y uno en Navarra.

3º Tras invocar la jurisprudencia que consideró aplicable al caso, el Director General de la AEAT destaca una serie de indicios que, a su juicio, permiten defender que el domicilio de la sociedad no se encuentra en Navarra, sino en territorio común. Son los siguientes:

1 Lugar de contratación general.

La dirección que consta en la mayor parte de las facturas expedidas por el obligado es la del domicilio declarado en Navarra, si bien el teléfono de contacto suele ser uno de La Rioja.

La sociedad es titular de cuentas bancarias en sucursales sitas tanto en territorio común como en Navarra, y prácticamente en la misma proporción. El domicilio que consta en la base de datos de la AEAT a efectos de comunicaciones con las entidades bancarias es el declarado en Navarra si bien en algunas cuentas figura el de su domicilio actual y el de la administradora doña DDD, ambos en La Rioja.

2 Lugar donde se lleve de modo permanente la contabilidad principal.

Sostiene la AEAT que la contabilidad se lleva a cabo en la sede del domicilio fiscal actual, pues las declaraciones tributarias son presentadas por dos asesorías de Logroño, constando como teléfono de contacto siempre uno de La Rioja y como persona de contacto la administradora doña DDD. En el domicilio propuesto por la AEAT (CCC) existe una estructura organizativa suficiente como para realizar la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

3 Domicilio fiscal de administradores o gerentes en número adecuado para gestionar y dirigir la actividad.

Pone de relieve la AEAT que, hasta el 20 de mayo de 2016, fue administradora única D^a DDD, domiciliada en III. Después, y hasta el 14 de agosto de 2016 fue también administrador solidario don EEE, sobre cuyo domicilio estaba pendiente un conflicto ante esta Junta Arbitral cuando se planteó este. Después de 14 de agosto de 2018 las dos administradoras han tenido su domicilio fiscal en La Rioja.

4 Radicación del inmovilizado.

Si se acude al segundo criterio legal de determinación del domicilio fiscal del artículo 8.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también prevalece el domicilio en territorio común, donde se encuentra la mayor parte del inmovilizado.

4º El Director General de la AEAT cierra su escrito solicitando a esta Junta Arbitral la estimación de pre-tensión y consiguiente declaración de que el domicilio fiscal de la entidad AAA, no ha estado ubicado en Navarra sino en territorio común (La Rioja) desde el 1 de enero de 2015.

5º El día 22 de abril de 2022, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto y ordenó dar traslado a la documentación presentada por la AEAT y emplazar a la Comunidad Foral de Navarra por término de un mes para formulación de alegaciones, presentación de documentos y proposición de pruebas.

I.2. Alegaciones de la HFN

6º La Comunidad Foral de Navarra compareció en este procedimiento mediante escrito del Director Gerente de la HFN de fecha 31 de mayo de 2022 en el que, tras reproducir los hechos expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto, se exponen

otros elementos de juicio extraídos de un informe de la Inspección de la HFN, de los que destacamos a continuación los que consideramos relevantes.

1 Comparecencia de doña CCC el 7 de marzo de 2022.

El 7 de marzo de 2022 compareció ante la HFN doña CCC, por medio de videoconferencia, actuando por sí misma y en representación de AAA. En la comparecencia declaró que *“actividad de gestión efectiva se realizaba antes de 2019 en Navarra dado que es el lugar donde nació el negocio y de ahí se ha ido expandiendo. Al principio se gestionaban los papeles de la empresa en la oficina de la gasolinera de BBB, si bien, luego tal labor se ejercía desde las oficinas que la empresa tiene en propiedad en QQQ (Navarra) en la que prestan sus servicios varios empleados para gestionar tal actividad desde el punto de vista de la contabilidad, archivar y emitir facturas, contratos con los trabajadores. Hay que decir también que desde 2015 se utilizaban unas oficinas que la empresa tiene en CCC (La Rioja), donde se gestionaba una parte de las cuestiones de las dos gasolineras de la Rioja, si bien era una oficina abierta, sin privacidad suficiente para gestionar debidamente el negocio, a partir de 2019, se efectúan unas obras para individualizar estas oficinas y que pudiera ser el domicilio social adecuado para llevar todas las cuentas de la empresa, antes era imposible por la falta de privacidad. Así pues, tras las obras y el fallecimiento de EEE, la gestión fundamental se lleva desde estas oficinas de CCC (La Rioja) y aunque se siguen manteniendo las oficinas de PPP, ahora la contabilidad general y las decisiones fundamentales se llevan desde CCC una vez que tanto mis hijas como yo, tras el fallecimiento de EEE, nos ha tocado involucrarnos activamente en el negocio familiar, cosa que antes no era necesario dado que él se encargaba”*.

Preguntada sobre dónde estaba situado el domicilio de don EEE en esos años, respondió que *“aunque el domicilio familiar estaba en III (La Rioja) y ahí estábamos habitualmente tanto yo como las hijas GGG, FFF y HHH, nacidas en Logroño, en fecha 06/07/1990, 02/12/1991 y 30/03/1995), EEE, de lunes a viernes vivía en la vivienda que teníamos en LLL sita en RRR, y desde ahí, por motivos de cercanía, era más fácil el estar cerca de las gasolineras navarras, sobre todo de BBB, SSS, TTT, a efectos de controlar la gestión del negocio . Esto era así hasta que enfermó a finales de 2017 donde ya, por motivo de la enfermedad, estaba mejor en el domicilio familiar, solicitando formalmente que se cambiara en Enero de 2018 su domicilio a III pidiendo la modificación del padrón a partir de dicha fecha de Enero de 2018, haciendo viajes más puntuales a las gasolineras de Navarra y delegando en buena parte los actos ordinarios de gestión al personal de las oficinas de Pamplona, entre los que se encontraba una persona encargada de hacer las labores de contabilidad, archivar facturas, hacer los contratos laborales del personal, recibir las cuentas diarias de las estaciones de servicio.*

Y, preguntada por la razón de que el domicilio declarado estuviese ubicado en la gasolinera de BBB, manifestó que *“EEE, durante el día no estaba nunca en casa, siempre estaba de aquí para allá gestionando las dis-tintas estaciones de servicio, y a efectos de notificaciones, correos y demás, le era más operativo fijar ese domicilio en el que siempre había alguien para poder recibir las notificaciones que eventualmente pudiera recibir, además, bbb era siempre su primera parada tras salir de III al inicio del día laboral”*.

2 Diligencia instruida por la HFN en la oficina de QQQ el 14 de marzo de 2022.

El día 14 de marzo de 2022 se personó la Inspección de la HFN en el local situado en QQQ (Navarra), en cuyo buzón se observa la inscripción “UUU/AAA/MMM”. Se trata de un local destinado a oficina de unos 40 metros cuadrados con tres puestos de trabajo, ordenadores en cada puesto, impresora colectiva y máquina de destrucción de papel, donde desarrollan su actividad laboral tres personas, que se identifican en la diligencia. Una de ellas, doña (...), domiciliada en VVV, dice ser la responsable de la oficina, donde desempeña su trabajo desde el año 2009 ó 2010, llevando la contabilidad de las estaciones de servicio que gestiona aaa y confeccionando los estados contables para enviar a la asesoría de Logroño que, con los datos comunicados, presenta las declaraciones fiscales ante la administración tributaria competente. Antes de trabajar en esta oficina lo hacía en la oficina que tenían en la estación de servicio de VVV. La citada señora mostró un cuarto anexo con armarios de oficina en la que se guardan diferentes archivadores AZ con facturas de años anteriores, de los que el actuario hace algunas fotos que se adjuntas a la diligencia.

7º Tras el comentario de los indicios o elementos de prueba a que hemos hecho referencia y la exposición de los fundamentos jurídicos convenientes a su interés, el Director Gerente de la HFN concluyó solicitando la desestimación de la pretensión deducida por la AEAT.

I.3. Instrucción del procedimiento y alegaciones finales

8º Mediante resolución de 20 de junio de 2022, el Presidente de la Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción del procedimiento y emplazó a las partes y a los interesados para aportar los medios de prueba pertinentes.

9º El 29 de junio de 2022 compareció doña DDD, administradora de AAA, solicitó acceso al expediente y se reservó su derecho a formular alegaciones y a aportar las pruebas oportunas.

La citada entidad, a través de su representante, doña GGG, presentó escrito de alegaciones el día 1 de agosto de 2022, en el que se adhiere y ratifica las formuladas por la HFN y, en particular, destaca que: 1) el lugar de contratación general y principal de AAA con sus clientes y proveedores se encontraba en su domicilio social de VVV; 2) la mayoría de las cuentas bancarias y de los movimientos de dichas cuentas se ubicaban en Navarra; 3) la contabilidad se llevaba de modo permanente en la oficina de QQQ (Navarra), por tres empleados encargados de realizar las tareas de administración, archivo, contabilidad y gestión de contratos con los trabajadores, y de enviar los datos a las asesorías externas que presentaban las declaraciones fiscales; 4) hasta marzo de 2019 no se centralizó toda la administración en CCC, pues se trataba de una oficina compartida con su antigua propietaria (OOO.) y fue necesario realizar obras para individualizarla y conseguir la necesaria privacidad para poder realizar allí las tareas de administración y dirección de AAA; 5) El gestor efectivo de la empresa era don EEE, domiciliado en Navarra (esta circunstancia ha quedado confirmada por la resolución de esta Junta Arbitral de 17 de noviembre de 2022) hasta finales de 2017 cuando, por motivos de enfermedad, pasó a vivir de forma permanente en el domicilio familiar de III (La Rioja).

10º El Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución el 21 de septiembre de 2022, ordenando la puesta de manifiesto del expediente a las partes y a los interesados, y emplazando a todos por término de un mes para presentación de alegaciones conclusivas.

11º Mediante escrito de 28 de septiembre de 2022, el obligado tributario dio por reproducidas las alegaciones previamente formuladas en periodo de instrucción.

12º Con fecha 18 de octubre de 2022, el Director Gerente de la HFN presentó su escrito de alegaciones, en el que, sustancialmente, ratifica e insiste en los argumentos previamente expuestos.

13º La Directora General de la AEAT presentó sus alegaciones finales con fecha 24 de octubre de 2022, dando por reproducidos los antecedentes y fundamentos de sus anteriores escritos. Comenta críticamente los argumentos deducidos tanto por la HFN como por la sociedad interesada y ratifica su solicitud de que se declare que el domicilio fiscal de AAA no se encontraba, antes de 2018, en Navarra.

II. NORMAS APLICABLES

14º 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, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

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

III.1 Competencia de la Junta Arbitral y legitimación de las partes

15º Esta Junta Arbitral es competente para la tramitación y resolución del presente conflicto en virtud de lo dispuesto por los artículos 43 y 51 del Convenio, estando legitimadas la AEAT y la HFN para intervenir como partes en él.

III.2 Sobre el fondo del asunto

16º El domicilio de las personas jurídicas es objeto de regulación en el artículo 8.1.B) del Convenio, según el cual:

“A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

(...)

b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.”

17º Tal como hemos reconocido reiteradamente en resoluciones anteriores (véase, por todas, la reciente resolución del conflicto 145/2021, de fecha 21 de junio de 2022, ante la dificultad de precisar el lugar donde se realiza la gestión y dirección de los negocios, es preciso atenerse a la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo según la cual la citada dificultad no debe, sin más, abrir paso a la regla subsidiaria de localización del inmovilizado, sino que es necesario ir más allá de una lectura superficial del texto legal. Es preciso, según el Al-to Tribunal, acotar qué se entiende por lugar en el que esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. A tal efecto, ha de darse relevancia a los criterios establecidos por el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, a pesar de tratarse de norma hace tiempo derogada. Estos criterios -considera el Tribunal Supremo- “conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

El referido artículo 22 decía lo siguiente:

“Art. 22. Dirección efectiva.

Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.”

La sentencia que generalmente se invoca es la de 4 de febrero de 2010 (RJ 3837), cuya doctrina ha sido reiterada en otras posteriores.

Esta sentencia de 4 de febrero de 2010 vino a desestimar el recurso núm. 86/2009, promovido en representación de la Diputación General de Bizkaia (en adelante, DFB) contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco número 1/2008, de 24 de noviembre. Pretendía la DFB que se aplicase la regla supletoria relativa a la presencia de mayor valor de inmovilizado en territorio común, pero el Tribunal Supremo consideró, por el contrario, que se podía apurar el precepto convencional y vincular el domicilio al territorio vasco, estándose al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes. A su

entender, se había acreditado que la contratación se realizaba desde Bizkaia, llevándose en ella la contabilidad y emitiéndose desde allí también las facturas para su contabilización, archivo y custodia y en ese sentido señala que constan en el expediente solicitudes de compra y pedidos realizados sobre unos mismos modelos utilizados por la sociedad matriz, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio de una segunda sociedad del mismo grupo, que era la que ejercía de administrador único; y también constan facturas remitidas por proveedores a la empresa cuyo domicilio se discute, que, o bien iban dirigidas a las oficinas sitas en el territorio vasco o, cuando se dirigían a un domicilio en territorio común, tenían un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas de la matriz.

En cuanto a la gestión administrativa y contable, advertía el Alto Tribunal que la empresa objeto del conflicto carecía de personal y locales propios y que desde otras sociedades del grupo al que pertenecía, estas sí domiciliadas en territorio vasco, se le prestaban servicios de administración y gerencia, entre otros, los servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión, servicios que al entender del Tribunal Supremo indudablemente forman parte de la gestión administrativa de la empresa.

En cuanto a la dirección, se acreditó que las tres personas designadas por el socio único para formar parte del consejo de administración de la empresa tenían su domicilio en el País Vasco.

18º En este momento conviene además recordar la doctrina de esta Junta Arbitral sobre la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias. Tal como venimos afirmando repetidamente en resoluciones pre-cedentes, *“hay que partir de una recta y ponderada interpretación de la presunción de certeza de las declaraciones de los obligados tributarios, reconocida por los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. Rechazando interpretaciones extremas (que la declaración vincule a las administraciones en conflicto o, por el contrario, que se niegue a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios todo valor probatorio que no sea el de perjudicar a sus autores), y partiendo de la base de que se trata de una presunción iuris tantum que puede ser destruida mediante prueba en contrario, esta Junta Arbitral ha afirmado que «la Administración tributaria no está obligada a aceptar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, pero para oponerse a ellos ha de realizar alguna actividad probatoria que permita destruir la presunción de veracidad que debe reconocerse a los datos consignados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio. Esta presunción no es efecto meramente legal derivado de preceptos como el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que cita la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que tiene raíces más profundas asentadas sobre el principio de que no es lícito imputar al obligado tributario el incumplimiento de sus deberes sin pruebas o indicios que racionalmente permitan dudar del correcto cumplimiento de la ley (Res. JAN de 16 de noviembre de 2010, conflicto 030, número 8º)”. Por todas, véase nuestra resolución de fecha 13 de enero de 2012, recaída en el conflicto 33/2010, de donde están tomadas estas palabras.*

19º En el presente caso, apreciamos que las diligencias formalizadas y pruebas aportadas por los órganos de inspección de la AEAT ofrecen algunos indicios que son suficientes para dudar de la veracidad del domicilio declarado por el interesado, especialmente el hecho de que tanto la que fue administradora única hasta el 20 de mayo de 2016, doña DDD, como su marido, don EEE, con quien compartió dicha condición desde esa fecha hasta su fallecimiento en 14 de agosto de 2018, compartían vivienda familiar en la localidad de III (La Rioja).

20º Sin embargo, las dudas que puede provocar esta circunstancia quedan disipadas si se tienen en cuenta conjuntamente los criterios antes indicados y la totalidad de las pruebas aportadas por las partes en conflicto.

Por lo que se refiere al lugar de contratación, ha quedado demostrado que el lugar donde principalmente se establecía la relación con los proveedores y clientes era la gasolinera instalada en el municipio de BBB (Navarra). Por un lado, la propia AEAT admite

que la mayoría de las facturas se han expedido desde ese lugar, que también es el domicilio que consta a efectos de comunicaciones con las entidades bancarias. También lo corrobora el testimonio de doña DDD y el de la empleada doña (...) que remonta su testimonio al año 2015, mientras que otros empleados que declaran que la gestión se lleva en Logroño son empleados más recientes y refieren su testimonio a la fecha en que se instruyeron las diligencias.

En cuanto al lugar donde se llevaba la contabilidad y se centralizaba el archivo, todo apunta a que se trataba del local de la empresa en QQQ (Navarra), donde había tres empleados, espacio, mobiliario y equipos informáticos para realizar esas labores, así como depósito físico de documentación.

En fin, aunque el domicilio familiar se encontraba en LLL, ha quedado acreditado que la gestión de la empresa estaba de hecho a cargo de uno de sus administradores, don EEE, quien, hasta la fecha de su fallecimiento, tenía su domicilio fiscal en LLL, tal como esta Junta Arbitral ha declarado en su reciente resolución de 17 de noviembre de 2022 (conflicto 155/2022), sin que a ello obste su estancia en el domicilio familiar los fines de semana.

21º Por todo lo cual esta Junta Arbitral, tras valorar en su conjunto y conforme a criterios de recta razón y sana crítica las pruebas indiciarias aportadas por las partes, llega a la conclusión de que el domicilio fiscal de AAA, estaba situado en Navarra en los años anteriores a su traslado a La Rioja en el año 2018.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido desestimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio de la entidad AAA, se encontraba en Navarra en los años a que se refiere la solicitud de la AEAT.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.

RESOLUCIÓN DE 21 DE JUNIO DE 2022. CONFLICTO 145/2022**Conflicto:** 145/2021**Promotor:** Administración General del Estado.**Administraciones en conflicto:** Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Foral de Navarra.**Objeto:** Discrepancia respecto del domicilio fiscal.**Fecha de la resolución:** 21 de junio de 2022.**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En Pamplona, a 21 de junio de 2022, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 145/2021, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal del obligado tributario, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

II. ANTECEDENTES**II.1. Planteamiento del conflicto**

1º El día 18 de agosto de 2021 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal del obligado tributario AAA, a partir del día 1 de enero de 2014, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). La actividad principal de AAA venía siendo la promoción y construcción de instalaciones para la producción de energías alternativas y/o renovables, el mantenimiento y reparación de instalaciones de energías renovables y la compraventa de instalaciones bien de forma directa o indirecta. Previamente la AEAT había solicitado de la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN) –y con esta denominación nos referiremos a ella, independientemente del momento al que se remonte su actuación- el cambio de domicilio de territorio foral a común. Con fecha de 23 de julio de 2021 fue rechazada la propuesta por parte del Director Gerente de la HFN.

AAA pertenece por mitades a dos personas físicas, una de ellas domiciliada en territorio común (BBB, La Rioja) y otra en territorio navarro (CCC). Ambos son administradores solidarios de la entidad. En cuanto a los inmovilizados, están ubicados tanto en La Rioja como en Navarra, con muy notable mayor instalación de potencia en este último territorio, pues en la localidad navarra de DDD se halla la llamada huerta solar, infraestructura esencial de la actividad de AAA.

2º Al entender de la AEAT esta sociedad no tiene el domicilio en Navarra, sino en territorio común (BBB, La Rioja). Había declarado como domicilio uno situado en el municipio navarro de EEE. En 2018 se realizaron por parte de la AEAT actuaciones de comprobación e investigación relativas al domicilio fiscal de AAA, haciendo constar en la documentación evacuada que, según la sociedad, el domicilio fiscal se encontraría en el municipio también navarro de CCC, bien es cierto que no se había comunicado a la HFN el cambio desde la finca de EEE a la de CCC. Se pone de manifiesto el origen de esta situación a través de una escritura de cambio de domicilio fechada en 2016.

3º En los antecedentes del escrito de interposición se detallan las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la AEAT, consistentes en visitas a domicilios conocidos (BBB, EEE y finalmente CCC); examen de la facturación efectuada por AAA, así como otra documentación económica proporcionada por empresas con las que mantenía relaciones comerciales; información obrante en las bases de datos fiscales, tanto de la AEAT como de la HFN; información sobre cuentas bancarias y sobre inmovilizados.

Partiendo de estos datos se desarrolla la argumentación jurídica que sustenta la pretensión de la AEAT.

Dice la AEAT que con base en el Convenio se localizaría *prima facie* el domicilio fiscal en el social, confirmándose cuando en él se centraliza de manera efectiva la gestión administrativa y dirección de los negocios. Dadas las carencias del Convenio, según ha dicho la jurisprudencia, debe apoyarse la decisión final en el derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que, en su artículo 22, daba pautas para entender cuál era el lugar en el que se centralizaba la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Sobre esas bases, la AEAT pretende realizar un análisis conjunto de los diversos parámetros que de un modo u otro se señalan en aquel precepto y, con ello, justificar que el domicilio fiscal se halla no en territorio foral, sino en territorio común.

En cuanto al domicilio fiscal declarado, advierte la AEAT la falta de localización en EEE de cualquier elemento que sea relevante, lo que contrasta con lo que sucede en BBB, donde estaría el inmueble-sede: tanto por lo que consta en su fachada, como en la web de la empresa, como las manifestaciones del administrador ratifican que esa dirección sería la de administración de la empresa. En cualquier caso, dado que se ha puesto de manifiesto la posible relevancia de un tercer inmueble, sito en CCC, la AEAT se ha interesado en el mismo, descartando igualmente que pueda hallarse en él el domicilio fiscal.

Y en cuanto a la gestión administrativa y dirección de negocios, considera que el inmueble de BBB es el lugar en el que se verifica normalmente la contratación general de la entidad; es el lugar en el que se lleva de modo permanente la contabilidad; y es el lugar en el que está domiciliado fiscalmente uno de los dos administradores, precisamente el que tiene un perfil técnico-jurídico, contable y financiero. En definitiva, que el domicilio fiscal al entender de la AEAT es el de BBB.

II.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 26 de agosto de 2021 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.

5º Se presenta escrito de alegaciones iniciales por parte de la HFN, con fecha de 27 de septiembre de 2021. Dicho escrito se basa sustancialmente en el informe del servicio de inspección de la HFN que había servido de fundamento al rechazo a la solicitud de cambio de domicilio que previamente les había dirigido la AEAT. La conclusión del escrito es que debe mantenerse en Navarra el domicilio fiscal de la entidad, partiendo de las mismas bases normativas y jurisprudenciales empleadas por la AEAT

A estos efectos la HFN considera (i) que la actividad económica se desarrolla en gran medida en territorio navarro; (ii) que reconociendo que en el inmueble de EEE no se realiza actividad alguna, ha de ponerse énfasis en el señalado de CCC; (iii) que debe relativizarse lo afirmado respecto del inmueble de BBB, en el que tan solo consta en la fachada una placa con una denominación comercial que no se corresponde con la de la sociedad (AAA), siendo realmente el domicilio de uno de los administradores; (y iv) que es en el inmueble de CCC donde se albergan las funciones propias de la dirección y gestión de la sociedad, sin que por el tipo de empresa que es necesite una particular identificación externa. La HFN efectúa una valoración conjunta de las actividades desarrolladas en CCC en cuanto al lugar de contratación general de la entidad; el lugar donde se lleva a cabo de modo permanente la contabilidad; el lugar de domiciliación fiscal de administradores o gerentes en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales; y el lugar donde radica el mayor valor del inmovilizado.

II.3. Instrucción

6º El Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 4 de octubre de 2021, dando a la AEAT traslado del escrito de alegaciones de la HFN, declarando abierto el período de instrucción durante un período máximo de dos meses y emplazando a las partes y a quienes hayan comparecido como interesados 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. Igualmente se comunica la situación al obligado tributario.

II.4. Alegaciones finales

7º Tanto la HFN como la AEAT comparecen y presentan sendos escritos de alegaciones finales. No así el obligado tributario.

8º Lo hace en primer lugar la HFN, remitiéndose básicamente a su escrito anterior y con ratificación de su criterio.

9º La AEAT, por su parte, presenta un escrito más complejo, con el que, además de ratificarse en las posiciones que obran en los anteriores, contesta a las alegaciones iniciales evacuadas por la HFN. Considera que, por supuesto, el domicilio fiscal de AAA no se encuentra en EEE; y que tampoco la HFN ha probado que se encuentre en CCC.

Entre otros elementos, señala (i) que la empresa utiliza de manera indistinta para su identificación las denominaciones FFF y GGG, por lo que cualquier argumento basado en estas diferencias no es válido; (ii) que debe rebajarse la relevancia que se da al inmueble en CCC, en el que no habría mucho más que una habitación habilitada como oficina y un pequeño taller en el sótano para reparaciones menores, y que no aporta nada a la actividad material de AAA, en contra de las manifestaciones de la HFN; (iii) que nada que obre en el expediente explica ni el cambio de domicilio de EEE a CCC ni las razones por las que se ocultó el cambio; (iv) que si la AEAT ha solicitado el cambio a partir del año 2014 no es porque considere que antes del 2014 el domicilio declarado fuera correcto, sino por mera referencia a los ejercicios no prescritos; (v) que la empresa comenzó a ejercer su actividad en BBB, con un peso relativo muy superior al localizado en Navarra; (vi) que el lugar donde se verifica normalmente la contratación es BBB, de acuerdo con las funciones atribuidas al administrador societario de esta localidad; (vii) que no hay dudas respecto de que la contabilidad se lleva de modo permanente desde BBB; que por el perfil del administrador domiciliado en BBB, técnico-jurídico, contable y financiero, es desde BBB desde donde se ejerce la dirección de los negocios sociales; (y ix) que la información aportada sobre los inmovilizados de la empresa, en el caso de que este criterio tenga alguna utilidad, puede ser objeto de lecturas muy diferentes a la promovida por la HFN.

III. NORMAS APLICABLES

10º 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.

IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

IV.1. Competencia de la Junta Arbitral

11º 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.

12º 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.

IV.2. Cuestión de fondo

13º Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del domicilio fiscal de AAA en el período objeto de la discusión. A tal fin, ha de tenerse en cuenta lo previsto en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, según el cual:

“A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...) b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.”

Son numerosos los conflictos que se plantean en situaciones en las que un apabullante mayor valor del inmovilizado -si no la totalidad- radica en territorio foral, mientras el domicilio se encuentra en apariencia en territorio común o viceversa. Pero las pretensiones de la administración que lo observa con una clara sensación de injusticia material se diluyen conforme a la interpretación que mantiene el Tribunal Supremo de la primera de las dos frases de este párrafo. El sector de las energías renovables es, sin duda, el que ofrece más riqueza de matices en este terreno.

En cualquier caso, en el asunto del conflicto que ahora se aborda, en realidad, los inmovilizados se comparten entre el territorio común y el territorio foral, bien es cierto que lo que llaman la planta de trabajo se encuentra en DDD (Navarra).

Veamos cuál es la doctrina del Alto Tribunal.

14º Pues bien, el Tribunal Supremo se formó su composición de lugar en asuntos relacionados con el Concierto Económico con el País Vasco, sobre preceptos que tenían una redacción análoga a la del Convenio.

El Alto Tribunal rechazó la idea de que la imposibilidad de establecer el lugar del domicilio fiscal fuera fácilmente admisible y abriera paso a la regla subsidiaria, yendo más allá de una lectura superficial del texto del Concierto. En efecto, perseveró en lo que debiera entenderse por lugar en el que esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Y asumió la relevancia que debía darse al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Nótese que este precepto se encuentra derogado desde hace casi veinticinco años, lo que reconocía el Tribunal Supremo; no obstante lo cual afirma que *“conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*.

El referido artículo 22 decía lo siguiente:

“Art. 22. Dirección efectiva.

Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.
- b) Que en él o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.
- c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.”

La sentencia que generalmente se invoca es una de fecha de 4 de febrero de 2010 (RJ 3837), que es ciertamente la matriz de unas cuantas más.

La sentencia de 4 de febrero de 2010 vino a desestimar el recurso núm. 86/2009, promovido en representación de la Diputación General de Bizkaia (en adelante, DFB) contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco número 1/2008, de 24 de noviembre. Pretendiendo la DFB que se aplicase la regla supletoria relativa a la mayor presencia de inmovilizados (en territorio común), el

Tribunal Supremo consideró que, por el contrario, se podía apurar el precepto convencional y enganchar el domicilio al territorio vasco, estándose al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes. A su entender, se había acreditado que la contratación se realizaba dese Bizkaia, llevándose en ella la contabilidad y emitiéndose desde allí también las facturas para su contabilización, archivo y custodia y en ese sentido señala que constan en el expediente solicitudes de compra y pedidos realizados sobre unos mismos modelos utilizados por la sociedad matriz, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio de una segunda sociedad del mismo grupo, que era la que ejercía de administrador único; y también constan facturas remitidas por proveedores a la empresa cuyo domicilio se discute, que, o bien iban dirigidas a las oficinas sitas en el territorio vasco (formalmente las de la matriz, en la dirección en la que la Junta Arbitral había decidido que se hallaba el domicilio de la empresa origen del conflicto) o cuando se dirigían a un domicilio en territorio común, tenían un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas de la matriz.

En cuanto a la gestión administrativa y contable advertía el Alto Tribunal que la empresa objeto del conflicto carecía de personal y locales propios y que desde otras sociedades del grupo al que pertenecía, estas sí domiciliadas en territorio vasco, se le prestaban servicios de administración y gerencia, entre otros, los servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión, servicios que al entender del Tribunal Supremo indudablemente forman parte de la gestión administrativa de la empresa.

En cuanto a la dirección, queda acreditado que las tres personas designadas por el socio único para formar parte del consejo de administración de la empresa tenían su domicilio en el País Vasco.

15º A la sentencia de febrero de 2010 le siguieron otras referidas a más empresas del grupo, con la misma problemática, comenzando por dos de fecha de 16 de junio de 2010 (RJ 947 y 948). La fundamentación de las sentencias que resuelven estos asuntos se produce mediante el entrecomillado de la antes comentada de febrero del mismo año 2010, por lo que poco añaden al esclarecimiento del caso que nos ocupa.

Cinco años después se dictarían dos sentencias de fecha 18 de junio de 2015 (RJ 2536 y 2959). En estos casos, de características aparentemente similares a los anteriores, pues se trataba del mismo grupo de empresas, la DFB trató de demostrar que la Junta Arbitral no había realizado una adecuada valoración de los elementos de prueba obrantes en el expediente, debiendo haber resultado de aplicación el criterio subsidiario del lugar de localización del mayor valor del inmovilizado. A tal fin, explica las a su entender diferencias existentes entre los casos objeto de las sentencias de 2010 y estos mismos. Se centraría en la complejidad de la administración del grupo, con estudio del lugar donde se adoptan las decisiones de primer nivel y defensa de que el territorio común estaba al menos en situación de igualdad con el vasco.

Al entender del Alto Tribunal, en estos casos se realizó por parte de la Junta Arbitral un exhaustivo relato de los hechos a valorar y de las distintas posturas adoptadas por las partes en conflicto, llevándole a concluir del conjunto de pruebas prácticas que se daban en estos casos los mismos presupuestos que le llevaron a la toma de decisión en las resoluciones objeto de confirmación por las sentencias del TS en 2010. Recalca la sala que es a la Junta Arbitral a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba. Y dado que no se logra convencer de la irracionalidad, arbitrariedad o error en la valoración de la prueba realizada por el órgano al que le corresponde, no cabe –dice- más que desestimar la pretensión actuada.

Finalmente se dictaría la sentencia de 15 de diciembre de 2015 (RJ 5702), ratificando la decisión de la Junta Arbitral según la cual la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa en cuestión se realizaba en el lugar donde realizaba sus actividades

su socio único y administrador, en territorio vasco. En este caso se remitiría a las sentencias de junio de 2015, considerando que había identidad de circunstancias.

16º Conviene reseñar el contenido de estas sentencias, porque tratan de asuntos análogos a los del presente conflicto, relacionados con empresas que presentan exactamente las mismas características. No obstante ello, la vigencia del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 más allá de sus estrictos términos temporales se ha planteado en casos algo diferentes, incluidos casos conflictivos sobre la fijación del domicilio fiscal entre la AEAT y la HFN referidos a empresas dedicadas a actividades completamente diferentes, como son los casos resueltos por las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (RJ 3640) o de 12 de febrero de 2019 (RJ 462), en recursos presentados precisamente contra resoluciones de esta Junta Arbitral. Igualmente, otras sentencias en el ámbito del concierto económico con el País Vasco, como las de 22 abril 2010 (RJ 8053); 13 de octubre de 2011 (RJ 2012 3421) y 20 de diciembre de 2016 (RJ 6618).

Pero es que el artículo 22 del viejo Reglamento ha sido utilizado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de octubre de 2013 (RJ 7514) para resolver un conflicto entre la Diputación Foral de Álava y la HFN alrededor de la fijación del domicilio fiscal de una empresa cuya actividad no es tan diferente de la propia de la empresa objeto del asunto que ahora tratamos. En efecto, se trataba de una empresa dedicada a la producción de energía solar, con instalaciones ubicadas en territorio común (provincia de Albacete), discrepando las dos diputaciones acerca de en cuál de los dos territorios forales se debía ubicar el domicilio. Ambas estaban interesadas en desviar el domicilio hasta la otra administración, estando en juego la devolución del IVA.

17º En fin, el texto del Convenio es realmente similar al del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 21 de aquel Reglamento prevenía que el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en España será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión y dirección. Y el artículo 22 definía las circunstancias en las que se entendía realizada en un determinado lugar la gestión y dirección.

No aparece mencionado ni una sola vez en las referidas sentencias del TS el artículo siguiente al 22 de aquel viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, esto es, el 23, que también reproducimos:

“Art. 23. Aplicación del criterio de dirección efectiva.

1. Cuando en el domicilio social no se den todas las circunstancias que se señalan en el artículo anterior, el domicilio fiscal se fijará aplicando, en el orden que se señalan, los siguientes criterios:

- a) Donde coincidan las circunstancias a), b) y c) del artículo anterior.
- b) Donde coincidan las circunstancias a) y b) del artículo anterior
- c) Donde coincidan las circunstancias a) o b) con la c) y el domicilio social.
- d) Donde coincida la circunstancia a) o b) con el domicilio social.

2. Cuando por aplicación de las normas del apartado anterior no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, prevalecerá aquel en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.”

Teniendo que asumir la ultraactividad del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, la misma ultraactividad es extensiva por la misma razón al artículo 23, que aún sería más impeditivo de la aplicación de la cláusula supletoria de donde se halle la mayor parte del inmovilizado.

Así lo ha considerado la Junta Arbitral en otros conflictos que se le han planteado.

En el presente conflicto hay datos que son objetivos y que se consideran probados: (i) que el domicilio social se halla en territorio navarro; (y ii) que siendo dos los “administradores o gerentes de la Entidad”, uno de ellos se encuentra domiciliado fiscalmente en territorio navarro y otro en territorio común. Respecto de la existencia de oficinas donde se verifique

normalmente la contratación general de la entidad o se lleve de modo permanente la contabilidad principal, se observa con claridad la discrepancia que mantienen la HFN y la AEAT, dado que cada administración considera que esas circunstancias se dan, respectivamente, en territorio navarro o en territorio común.

Que el domicilio social está en territorio navarro, en CCC y no en EEE, nos parece incontestable y probado, sin perjuicio de reprochar al obligado tributario su falta de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones de comunicación a la hacienda pública. Es posible incluso que ese poco cuidado haya catalizado la apertura del presente conflicto.

Así pues, antes de abrir el camino, en su caso, a la regla subsidiaria (i) habremos de examinar si puede establecerse lugar donde concurren todas las circunstancias a que se refería el artículo 22 del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades -o lo que sería mismo, el caso de la letra a) del apartado 1 del artículo 23- (ii) o si al menos concurren algunas de ellas en los términos de las letras b) a d) de dicho apartado 1 del artículo 23.

Solo si la Junta fuera incapaz de hallar solución conforme al planteamiento básico deberá acudir a la regla subsidiaria.

18º Para resolver el presente conflicto debemos valorar las evidencias probatorias que se hallan en el expediente, atendiendo a las reglas de la sana crítica.

Antes de comenzar con esta tarea que, a la sola lectura de los antecedentes, no parece fácil, hemos de poner de manifiesto que de nuevo se plantea el conflicto alrededor de un sector en el que la actividad productiva puede estar completamente desvinculada en el ámbito territorial de la actividad de gestión. Como hemos comprobado en otros casos, la actividad material puede hallarse a cientos de kilómetros de la gestora, comprensiva de las funciones de contratación general, contabilidad y llevanza de obligaciones de carácter fiscal, etc. Y a ello no es ajeno que la demanda de infraestructura gestora puede ser casi inexistente. Lo que sucede es que las reglas de conexión del Convenio son las que son y por mucho que a un intérprete objetivo de la situación le pueda parecer que no son motivos razonables para atribuir ingresos fiscales a uno o a otro territorio, debe limitarse a aplicar los textos legales, en la medida en que sea posible, lo que, en ocasiones, no se facilita mucho.

En este contexto ambas administraciones han hecho lo que se debe esperar de ellas, buscando los mejores argumentos para defender que un fragmento de los ingresos fiscales corresponda a la hacienda a la que sirven, aportando un sinnúmero de evidencias fruto de un encomiable esfuerzo por parte de funcionarios que, desde luego, han cumplido con su deber.

A los miembros que conforman la Junta les corresponde, como ya se ha dicho, valorar en conjunto una masa documental infinita, susceptible de ser leída con muchos matices.

19º A los efectos de dar adecuada respuesta vamos a centrarnos, primero, en la oficina, dependencia o lugar donde se lleva la contabilidad. Después veremos en qué oficina se verifica normalmente la contratación general.

Queremos hacer constar que algunos de los elementos a los que se refieren las partes no es que carezcan de relevancia, pero sí que deben minimizarse; por ello, a los efectos de la valoración del conjunto probatorio deben ser relativizados. Nos referimos (i) al lugar de apertura de las cuentas bancarias (ii) al domicilio de las personas a las que se han satisfecho pagos (y iii) a la caracterización física de las fincas donde se pretende por cada una de las administraciones que se encuentre la localización fiscal. Debemos insistir en que se trata de una actividad poco demandante de gestión y nada de visualización ante el público, por lo que nos vemos abocados hacia inmuebles que pueden cumplir principalmente otras funciones (vivienda de administradores, oficina de alguno de ellos para fines completamente diferentes) y que están en las antípodas de lo que generalmente se entiende por la sede de una empresa.

Pues bien, desbrozado el terreno, podemos observar con algo más de claridad la situación y dar una respuesta. ¿Dónde se lleva la contabilidad?: a nuestro parecer, en el inmueble de BBB. Las declaraciones propias del administrador señor HHH -cohonestadas por la HFN- son muy esclarecedoras al respecto, mucho más relevantes que el dato formal de que las facturas o en el portal de la empresa conste o no como “administración” o como “dirección administrativa” dicha finca. Es el señor HHH quien lleva la contabilidad desde la oficina de BBB, es desde allí desde donde se giran las facturas y no nos parece tan

relevante que -estamos en 2022- haya un respaldo físico y no solo digital de los archivos contables. Tampoco, en buena lógica, que la AEAT obviara examinarla en su visita a CCC.

20º Por el contrario, consideramos que la contratación general se verifica en CCC.

Consideramos probado que los clientes y proveedores más relevantes se relacionan con el señor III, que por sus competencias técnicas dirige la gestión operativa de la empresa. Sería él el encargado de realizar los pedidos, recibir lo solicitado y articular las ventas de energía de la empresa.

No empecé a ello (i) que la contratación del (escaso) personal sea una tarea que puntualmente se encomiende al señor HHH (y ii) que determinados negocios se hayan llevado a cabo en dependencias externas, lo que obedece a las características propias de dichos negocios (una compra inmobiliaria efectuada en una notaría, un contrato con un agente determinado llevado a cabo en el lugar habitual de contratación de dicho agente o la suscripción de pólizas de seguros).

21º Si hemos acertado en la valoración del acervo probatorio estaríamos en condiciones de afirmar lo siguiente: (i) ni en territorio común ni foral coinciden las circunstancias a) b) y c) del artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; (ii) ni en territorio común ni foral coinciden las circunstancias a), y b) del artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; (y iii) tanto en territorio común como en foral coinciden las circunstancias a) o b) con la c) del artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, pero el domicilio social se encuentra en territorio foral.

Resulta aplicable, a nuestro entender, la letra c) del apartado 1 del artículo 23 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades -no olvidamos que, de los dos administradores, uno se encuentra en territorio común y el otro en territorio foral-. Siendo aplicable la letra c), podemos prescindir del contenido de la letra d), que conduciría a lo mismo y también, claro está, prescindiremos de la regla subsidiaria. Regla subsidiaria que en la modesta opinión de la Junta sería la más justa para determinar el punto de conexión en un caso como este, coincidiendo el resultado del conflicto con ello solo por casualidad.

V. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido desestimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de AAA se halla en territorio navarro.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

RESOLUCIÓN DE 20 DE ABRIL DE 2021. CONFLICTO 134/2019**Conflicto:** 134/2019**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** Determinación del domicilio fiscal de una sociedad de capital**Fecha de la resolución:** 20 de abril de 2021**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En sesión celebrada el 20 de abril de 2021, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por D. (...) (Presidente), D. (...) y D. (...) (Vocales) y D.^a (...) (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 134, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de la entidad AAA. a partir del 1 de enero de 2012, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. (...):

I. ANTECEDENTES

1.-Mediante un escrito fechado el 13/07/2017, el Delegado Especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) propuso al Director-Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra (denominada actualmente Hacienda Foral de Navarra, por lo que, en adelante y con independencia del momento en el que realizaran las actuaciones reseñadas en esta Resolución, nos referiremos a ella con esta última denominación; o, abreviadamente, con la de HFN) el cambio del domicilio fiscal de la entidad AAA (en adelante, la entidad) desde Navarra (BBB) a territorio común (CCC), con efectos desde el 01/01/2012.

El Director General de la AEAT fundamentó dicha propuesta en un informe emitido el 29/06/2016 por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña y en un informe emitido el 12/07/2017 por la Dependencia Regional de Inspección de Navarra.

2.-Mediante la Resolución nº 191/2019, de 21/10/2019, el Director-Gerente de la HFN rechazó la referida propuesta.

3.-Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 22/11/2019, el Director General de la AEAT promovió frente a la HFN el presente conflicto, que fundamentó en las siguientes alegaciones:

1ª.-La entidad tiene por objeto social la actividad inmobiliaria y, más concretamente, el arrendamiento de inmuebles.

Su domicilio social, que se ubicaba inicialmente en la calle DDD, se trasladó el 20/11/2012 a la AAA de la misma ciudad, donde también radica desde entonces su domicilio fiscal.

2ª.-Son socios de la entidad D.^a EEE (titular del 60% de las acciones representativas de su capital social) y sus hijos FFF Y GGG (titulares cada uno de ellos de un 20% de dichas acciones).

D.^a EEE tiene su domicilio fiscal declarado en la vivienda sita en BBB, mientras que FFF Y GGG lo tienen, respectivamente, en el CCC y en HHH.

D.^a EEE es la administradora única de la entidad y sus ya citados hijos son apoderados mancomunados de la misma desde el 07/01/1995.

3ª.-Todos ellos están relacionados como socios, como administradores o como autorizados en cuentas bancarias, con otras sociedades mercantiles domiciliadas en Barcelona.

4ª.-En las cuentas anuales de la entidad de los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015, depositadas en el Registro Mercantil de Navarra, consta que el valor de los inmuebles arrendados sitios en territorio común (Barcelona) es mayor que el de los inmuebles sitios en Navarra (Pamplona); y que el importe de los ingresos generados por aquellos es mayor que el de los generados por estos.

5ª.-Las actuaciones inspectoras realizadas acreditan que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad no están efectivamente centralizadas en el domicilio social de la BBB, ni en otro lugar sito en Navarra, sino en Barcelona, ya que:

i).-Es en Barcelona donde se realiza normalmente la contratación general de la entidad, tanto en lo que respecta a los trabajadores, como en lo relativo a los clientes y a los proveedores de bienes o servicios financieros, notariales o de asesoramiento tributario.

En la oficina de Pamplona, en la que se ubica el domicilio social y fiscal de la entidad, solo se realiza la contratación relativa al arrendamiento de los inmuebles sitios en Navarra.

ii).-Es en Barcelona donde se lleva de modo permanente la contabilidad principal de la entidad. En la mencionada oficina de Pamplona solo se lleva la contabilidad relativa al arrendamiento de los inmuebles sitios en Navarra.

iii).-Aunque el domicilio fiscal declarado por la socia mayoritaria y administradora única de la entidad se ubica en Pamplona, la AEAT promovió un conflicto ante la Junta Arbitral, pendiente de resolución, por considerar que su domicilio fiscal real radica en Barcelona.

Por su parte, los apoderados mancomunados de la entidad (uno de los cuales, FFF, es, además, empleado de la entidad con la categoría laboral de director) tienen su domicilio fiscal declarado en territorio común.

6ª.-El mayor valor del inmovilizado de la entidad radica en territorio común (Barcelona).

4.-Por todo ello, en el referido escrito de 22/11/2019, la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, a partir del 01/01/2012, la entidad no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra, sino en territorio común, y, en concreto, en CCC.

5.-Mediante una Resolución de 09/12/2019, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de 22/11/2019, del que dio traslado a la HFN; y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos determinantes de aquellas.

6.-La HFN se opuso a la referida pretensión de la AEAT mediante un escrito de su Director-Gerente que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 13/01/2020.

En dicho escrito, la HFN fundamentó su oposición en las siguientes alegaciones:

1ª.-Un informe emitido por el Servicio de Inspección de la HFN el 16/10/2019 pone de manifiesto:

i).-Que el lugar que la AEAT considera como domicilio fiscal de la entidad (el inmueble sito en CCC) es la vivienda en la que el socio y apoderado FFF reside habitualmente como arrendatario, junto con su esposa e hijos.

ii).-Que en el contrato de arrendamiento de dicho inmueble se estipula que este *“se alquila exclusivamente para vivienda permanente del arrendatario, no pudiendo instalar en él comercio, industria, ni siquiera manual ni oficina o despacho profesional”*.

iii).-Que las cuentas bancarias que reflejan los ingresos y gastos de la entidad corresponden a oficinas del Banco Santander y del BBVA sitas tanto en Pamplona como en Barcelona.

iv).-Que, a los efectos de la determinación de su domicilio fiscal, no es relevante que la entidad tenga relación con sociedades o con profesionales o empresas prestadoras de servicios domiciliadas en territorio común, ni que sus apoderados no residan en Navarra.

v).-Que, en la visita girada al domicilio fiscal declarado de la entidad el 21/03/2018, el actuario constató que éste se ubica en una oficina que, además de estar debidamente identificada en el portal del edificio y en la puerta de entrada, cuenta con el equipamiento y con los servicios necesarios para su funcionamiento.

vi).-Que, en esa visita, se le mostró al actuario, y posteriormente se le entregó, diversa documentación relativa a la gestión y dirección de la actividad de la entidad.

2ª.-No se ha traído al procedimiento prueba alguna de que el inmueble sito en Barcelona, en el que la AEAT ubica el domicilio fiscal de la entidad, se trate de un local u oficina y, menos aún, de que en él se realice la contratación de la entidad, ya que se trata de una vivienda en la que tiene su domicilio fiscal un apoderado y empleado de la misma.

3ª.-La única administrativa que trabaja para la entidad presta sus servicios en la citada oficina de Pamplona.

4ª.-Es lógico que la entidad, que tiene actividad inmobiliaria en territorio común y en territorio foral, contrate con clientes y proveedores de bienes y servicios domiciliados en ambos territorios.

5ª.-La AEAT no se ha personado en el inmueble de Barcelona en el que ubica el domicilio fiscal de la entidad; y, por tanto, no ha acreditado que en él se lleve efectivamente la contabilidad de la misma.

6ª.-La administradora única de la entidad, sobre la que recae la responsabilidad última de la gestión y dirección de su actividad, tiene su domicilio en el mismo edificio de Pamplona en el que se ubica dicha oficina.

7.-Por todo ello, en el referido escrito de 13/01/2020, la HFN solicitó a esta Junta Arbitral la desestimación de la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

8.-Mediante una Resolución de 17/02/2020, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HFN en el mencionado escrito de 13/01/2020; declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses; emplazó a las partes para que, en dicho plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones; y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

9.-En el referido periodo de instrucción, la AEAT, mediante un escrito de su Director General que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 17/04/2020, aportó al expediente:

i).-Copia del contrato mediante el que la entidad, representada por su administradora única, alquiló en 2018 una caja de seguridad en una oficina bancaria sita en (Barcelona).

ii).-Copia de diversos contratos de arrendamiento de inmuebles sitos en Barcelona, suscritos en el periodo 2014-2020, como representantes de la propiedad, por los dos apoderados mancomunados de la entidad.

10.-Mediante una Resolución de 20/08/2020, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y les emplazó a formular, en el plazo de un mes, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

11.-Mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 03/09/2020, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que, tras reiterar sus alegaciones iniciales, respondió a los argumentos expuestos por la HFN en el citado escrito de 13/01/2020.

Afirmó, a ese respecto, la AEAT que, como precisó esta Junta Arbitral en sus Resoluciones de 12/09/2017 y 09/11/2017 (recaídas, respectivamente, en los conflictos nº 84 y 86), que fueron confirmadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus Sentencias nº 151/2019 (de 08/02/2019) y 162/2019 (de 12/02/2019), lo que se discute en los conflictos promovidos por la AEAT ante esta Junta Arbitral en relación con la domiciliación fiscal de las personas físicas o jurídicas es si es o no real el domicilio declarado en Navarra, ya que, en el contexto del Convenio, ello tiene como reverso, sin resquicio de duda, que, si el domicilio declarado en Navarra no es real, es porque el obligado tributario tiene su domicilio fiscal en territorio común.

Alegó, a continuación, la AEAT que la actividad de contratación desarrollada en la oficina de Pamplona se limita a la gestión diaria de los alquileres de los inmuebles sitos en Navarra y a la remisión a Barcelona de la documentación resultante para su supervisión, revisión y contabilización, siendo Barcelona el lugar en el que se encuentra la cuenta principal de cotización a la Seguridad Social de la entidad; en el que prestan sus servicios la práctica totalidad de sus empleados; en el que se realizan las funciones de administración y contratación; y en el que se lleva de modo permanente la contabilidad.

Seguidamente, la AEAT alegó en dicho escrito que la Resolución de 16/03/2020 (en la que esta Junta Arbitral declaró que la administradora única de la entidad, D^a EEE, tenía su domicilio fiscal en Navarra) no era firme porque había sido impugnada por la AEAT mediante un recurso de casación que no había sido aún resuelto por el Tribunal Supremo; y que, en cualquier caso, quienes ejercían efectivamente las funciones de dirección de la actividad de la entidad eran sus dos apoderados mancomunados, domiciliados ambos en territorio común, pues eran ellos quienes suscribían, en representación de la entidad, los contratos de arrendamiento (incluidos los correspondientes a los inmuebles sitos en Navarra) y quienes conformaban las facturas recibidas (incluidas las relativas a dichos inmuebles).

En el referido escrito de 03/09/2020, la AEAT reiteró, por último, que el valor de los inmuebles de la entidad radicados en Barcelona era notablemente superior al de los radicados en Navarra.

Por todo ello, la AEAT concluyó dicho escrito solicitando a esta Junta Arbitral que declare que, a partir del 01/01/2012, la entidad no tuvo su domicilio fiscal en Navarra.

12.-El plazo de un mes señalado en la mencionada Resolución del Presidente de esta Junta Arbitral de 20/08/2020 finalizó sin que la HFN formulara alegaciones finales.

II. NORMAS APLICABLES

13.- Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio 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, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

14.- En el planteamiento y tramitación de este conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el referido Reglamento.

15.- A tenor de lo dispuesto en el artículo 51.1.b) del Convenio, esta Junta Arbitral es competente para la resolución del presente conflicto.

16.- Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia entre las Administraciones en conflicto se refiere al domicilio fiscal de la entidad a partir del 01/01/2012.

Para la AEAT, a partir de esa fecha, la entidad no tuvo su domicilio fiscal en Navarra (en el inmueble designado BBB), sino en territorio común (en el inmueble sito en CCC), mientras que, para la HFN, lo tuvo en el mencionado inmueble de Pamplona.

17.- Coinciden ambas Administraciones en que el conflicto existente entre las mismas sobre dicho extremo debe resolverlo esta Junta Arbitral a tenor de lo dispuesto en el artículo 8.1.b) del Convenio, en el que se establece que se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas jurídicas *“que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado”*.

18.- Discrepan, sin embargo, las Administraciones en conflicto sobre el lugar en el que, desde el 01/01/2012, está efectivamente centralizada la gestión administrativa de la entidad y la dirección de sus negocios, ya que la AEAT identifica dicho lugar con el inmueble de Barcelona, mientras que la HFN lo identifica con la oficina de Pamplona.

19.- Ante la inexistencia en el Convenio de reglas para la determinación del lugar en el que se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una sociedad mercantil, esta Junta Arbitral ha venido aplicando, conforme a la doctrina jurisprudencial establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 04/02/2010 y 13/07/2017 (que resolvieron, respectivamente, los recursos nº 86/2009 y 4891/2016), las reglas que contenía, a ese respecto, el artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.

Así lo hicimos en una Resolución de 19/07/2016 relativa al conflicto nº 71 y en cuatro Resoluciones de 23/07/2020 relativas a los conflictos nº 126, 127, 128 y 129.

20.-El artículo 22 del citado Reglamento establecía las siguientes reglas: “Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales”.

21.-En el caso que nos ocupa, la prueba practicada respecto a la concurrencia de dichas circunstancias en el domicilio fiscal declarado por la entidad (la oficina sita en BBB) conduce a las siguientes conclusiones:

1ª.-Desde el 01/01/2012, la contratación general de la entidad no se realiza en la mencionada oficina de Pamplona, ya que en ella solo se gestiona el arrendamiento de los inmuebles ubicados en Pamplona, por lo que esta contratación debe incardinarse en lo que el citado precepto del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades considera como la “propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares dada la naturaleza de las actividades ejercidas”.

Consta, a ese respecto, en el expediente:

i).-Que, desde diciembre de 2014, presta servicios en la oficina de Pamplona una empleada, con categoría laboral de administrativa, que gestiona los contratos, con clientes y proveedores, vinculados al arrendamiento de los inmuebles sitos en Navarra.

Hasta entonces, la gestión de dichos contratos tuvo necesariamente que realizarse por los empleados de la entidad residentes en territorio común.

ii).-Que los mencionados empleados (el director, dos conserjes y un limpiador) no han prestado nunca sus servicios en dicha oficina, sino en Barcelona; y que han contado con la colaboración de un administrador de fincas domiciliado en dicha ciudad.

iii).-Que tampoco se han gestionado nunca desde la oficina de Pamplona los contratos con clientes y proveedores de bienes o servicios vinculados a los inmuebles sitos en Barcelona, cuyo número y cuyo valor han sido siempre notablemente superiores a los de los inmuebles sitos en Pamplona.

2ª.-Desde el 01/01/2012, la contabilidad principal de la entidad no se lleva desde la oficina de Pamplona “con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales”.

Baste señalar, a ese respecto:

i).-Que, según consta en una diligencia extendida por la Inspección de la AEAT el 27/06/2017, la administrativa que presta servicios a la entidad en la oficina de Pamplona manifestó al actuario que ella se encargaba de la contabilidad de los alquileres de los inmuebles sitos en Pamplona; que mensualmente la remitía a Barcelona; y que la contabilidad de los alquileres de los demás inmuebles de la entidad se llevaba desde Barcelona.

Habida cuenta de que, como ya hemos señalado, dicha empleada comenzó a prestar servicios a la entidad en diciembre de 2014, es obvio que, hasta entonces, de la contabilidad relativa al arrendamiento de los inmuebles sitios en Pamplona tuvieron necesariamente que encargarse los empleados de la entidad residentes en territorio común.

ii).-Que, según consta en una diligencia extendida por la Inspección de la HFN el 21/03/2018, la administradora única de la entidad manifestó al actuario que *“las copias de la contabilidad se guardan en los servicios centrales”* y mostró a éste *“archivadores con los contratos originales de los alquileres de Pamplona y facturas emitidas y recibidas originales por los arrendamientos de Pamplona”*.

iii).-Que de las manifestaciones contenidas en dichas diligencias se infiere que en la oficina de Pamplona sólo se ha llevado la contabilidad de los alquileres de los inmuebles sitios Navarra; y ello, no desde el 01/01/2012, sino desde diciembre de 2014.

3ª.-Según la Resolución de esta Junta Arbitral de 16/03/2020, recaída en el conflicto nº 103, que fue impugnada por la AEAT mediante un recurso de casación aún pendiente de resolución por el Tribunal Supremo, la administradora única de la entidad tiene su domicilio fiscal en Navarra, pero consta en el expediente:

i).-Que dicha administradora única solo ha intervenido en la gestión y dirección de la actividad de la entidad de forma ocasional.

ii).-Que son sus hijos y apoderados mancomunados de la entidad, FFFy GGG, quienes han dirigido en la práctica dicha actividad y, muy especialmente, el primero de ellos, que ha sido y es, además, empleado de la entidad con la categoría laboral de director.

iii).-Que ambos apoderados han tenido siempre su domicilio fiscal en territorio común.

4ª.-No concurren, por tanto, en el domicilio fiscal declarado por la entidad ninguna de las tres circunstancias que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, deben concurrir conjuntamente en un lugar para que se pueda entender que en él está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

5ª.-Y, en el hipotético supuesto de que el domicilio fiscal de la entidad no pudiera determinarse en función del lugar en el que está efectivamente centralizada dicha gestión y dirección, habría que ubicarlo, conforme a lo dispuesto en el último inciso del artículo 8.1.b) del Convenio, en territorio común (Barcelona) por radicar allí, como ha quedado dicho, el mayor valor del inmovilizado de la entidad.

22.-Procede, por todo ello, estimar íntegramente la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Estimar íntegramente la pretensión formulada por la AEAT y, en consecuencia, declarar que, desde el 01/01/2012, AAA. no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra.

Segundo.-Manifestar que, dada la naturaleza estrictamente declarativa del pronunciamiento anterior, no procede establecer su fórmula de ejecución.

Tercero.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la HFN y a AAA.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.

RESOLUCIÓN DE 23 DE JULIO DE 2020. CONFLICTO 129/2019**Conflicto:** 129/2019**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra**Objeto:** Discrepancia respecto del domicilio fiscal**Fecha de la resolución:** 23 de julio de 2020**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En Pamplona, a 23 de julio de 2020, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 129/2019, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal del obligado tributario, adopta la siguiente **resolución de la que ha sido ponente don (...)**:

I. ANTECEDENTES**I.1. Planteamiento del conflicto**

1º El día 9 de abril de 2019 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal del obligado tributario AAA, entre el 1 de enero de 2013 y el 6 de marzo de 2017, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). Previamente la AEAT había solicitado de la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN) –y con esta denominación nos referiremos a ella, independientemente del momento al que se remonte su actuación- el cambio de domicilio de territorio foral a común. Sin perjuicio de lo que se dirá más abajo a la AEAT no le constaba respuesta a su solicitud en el momento de presentar el escrito de interposición

2º Al entender de la AEAT esta sociedad no tiene el domicilio en Navarra, sino en territorio común (Madrid). Señala la AEAT que el domicilio social se había trasladado desde territorio foral al común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011, modificándolo, dentro del territorio común, en el año 2016. Y, sin embargo, no se presentó declaración censal modificando el domicilio fiscal y designando uno en territorio común hasta marzo de 2017. Se trata de una sociedad unipersonal cuyo socio único tiene el domicilio fiscal en territorio común desde 2011, adquirida por otro propietario, también domiciliado en territorio común, en 2016. El domicilio de los administradores también se halla en territorio común.

Por lo demás, las cuentas anuales se han depositado desde 2012 en el Registro Mercantil de Madrid.

3º Dice la AEAT que, de acuerdo con la información obtenida, las instalaciones fotovoltaicas están ubicadas en diversos municipios, allí donde se produce la energía, si bien ni disponen de local alguno en esos lugares, ni la gestión técnica y administrativa se realiza en lugar diferente que el de su domicilio social. A fin de demostrar lo que propone, aporta una serie de evidencias y aporta la síntesis de algunas resoluciones judiciales.

I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 26 de abril de 2019 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.

5º Si bien no se presentan alegaciones, se tiene conocimiento de que la HFN ha notificado a la AEAT con fecha 14 de junio de 2019 el rechazo parcial de la propuesta de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, por considerar que entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014 el mismo estuvo en el territorio foral de Navarra y aceptar, por tanto, que a partir de dicha fecha no está acreditado que el domicilio fiscal se hallaba en Navarra.

I.3. Instrucción

6º No habiéndose recibido, pues, alegaciones, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 27 de junio de 2019 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.

7º Con fecha de 15 de julio de 2019 el Director General de la AEAT registra un escrito en el que, en primer lugar, se pone en conocimiento de la Junta lo indicado en el antecedente 5.º A la vista de ello considera que el objeto del conflicto debe delimitarse en cuanto al nuevo periodo objeto de controversia.

8º Con fecha de 22 de julio de 2019 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución dando traslado a las partes del escrito de la AEAT al que nos acabamos de referir. Consecuencia de ello es el acuerdo del Presidente de la Junta Arbitral de 22 de octubre de 2019 por el que, a la vista de lo que obra en el expediente, se declara que el objeto del conflicto se circunscribe exclusivamente al periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y 23 de octubre de 2014.

9º Entretanto, con fecha de 30 de julio de 2019, había comparecido la HFN, y aportado documental consistente en: (i) resolución del Director Gerente de HFN por la que se rechaza parcialmente la propuesta de cambio de domicilio fiscal; (y ii) informe del Servicio de Inspección tributaria al respecto. La Junta Arbitral tenía conocimiento de estos documentos con carácter previo a su aportación por la HFN, al haber sido incorporados por la propia AEAT. La HFN había manifestado de manera expresa que no existía por su parte inconveniente en la continuación del procedimiento arbitral en los nuevos términos fijados por la AEAT.

El informe del Servicio de Inspección de la HFN pone de manifiesto que, si bien desde 2011 se hace constar un domicilio en territorio común, lo es a efectos de notificaciones, manteniéndose el domicilio fiscal en Navarra. Esto obedecía –dice la HFN- a que la gestión fiscal de la entidad estaba atribuida a una sociedad precisamente con domicilio en la dirección indicada a efectos de notificaciones. Añade que, si bien el domicilio social se trasladó a Madrid en 2016, no es hasta 2018 cuando se traslada la gestión administrativa y dirección de los negocios que se llevaba hasta entonces en Navarra. Finalmente advierte que se da el hecho curioso que en las relaciones contractuales entre la gestora fiscal y las sociedades del grupo se establece como domicilio el del apoderado que interviene en la firma de los contratos, fuera de España.

La HFN aporta información acerca de las cuentas bancarias, indicando que hasta 2016 sólo existía una única cuenta en una sucursal en un municipio navarro. Incluso en años posteriores, la inmensa mayoría de los movimientos correspondían a la cuenta navarra. También aporta información sobre administradores, representantes y apoderados, con la conclusión de que la gestión administrativa de AAA *“estaba muy descentralizada y que además, en los aspectos más relevantes, se localizaba precisamente en Navarra al menos en los años 2013 y hasta octubre de 2014 (...)”*.

El informe incluye referencias a actuaciones de obtención de información con el obligado tributario y con terceros, relacionadas con la operación y mantenimiento del parque fotovoltaico en territorio navarro, poniendo de relieve la vinculación con este territorio. Asimismo, al valor del inmovilizado, que principalmente radica en Navarra.

La HFN considera que, según la normativa aplicable, es el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios la clave para determinar el punto de conexión en un caso como este. Y como en el Convenio no se especifican normas para identificarlo, ha de estarse a las circunstancias concretas a la hora de pronunciarse sobre esta cuestión. Al entender de la HFN eso conduce a afirmar que el domicilio de esta empresa se encuentra en territorio foral, puesto que la gestión administrativa y dirección del negocio se realiza en Navarra, en el período controvertido. En concreto, la gestión operativa y de mantenimiento en los años 2013 y 2014 se encontraba externalizada, pagándose las facturas recibidas de parte de la empresa gestora BBB, radicada en el municipio navarro de CCC, desde una cuenta abierta en sucursal en (Navarra). Fue a partir de octubre de 2014 cuando se encarga la gestión operativa a otra entidad, llamada DDD.

Rechaza, desde luego, que se tome como domicilio el que en realidad acoge las oficinas de la empresa que se encargaba de la llevanza de la contabilidad y la presentación de declaraciones y demás solicitudes a Hacienda y al Registro Mercantil. Igualmente, no puede considerarse –dice- el argumento de que en las cuentas bancarias de la entidad conste como domicilio declarado el de dicha empresa.

I.4. Alegaciones finales

10º El Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 22 de octubre de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesados, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

La AEAT comparece con fecha de 29 de octubre de 2019 y la HFN lo hace con fecha de 6 de noviembre de 2019.

11º La AEAT, habiendo examinado los escritos presentados por la HFN, insiste en que la adecuada lectura de la jurisprudencia del TS es que las gestiones administrativas subcontratadas en los ámbitos contable y fiscal son determinantes a la hora de fijar el domicilio fiscal. Y, en consonancia, que es rechazable que las labores de gestión técnica del parque fotovoltaico sean las únicas determinantes para fijar dicho domicilio. Añade que el lugar en el que está localizado el parque fotovoltaico es en una localidad, también navarra, pero no coincidente con el domicilio fiscal declarado. Y que trasladó su domicilio social en Navarra al mismo domicilio donde radica el de la entidad que lleva a cabo su gestión administrativa en Madrid.

Al entender de la AEAT el Tribunal Supremo ha admitido el valor de los criterios del antiguo artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que, en síntesis, acude “*al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de la domiciliación de los administrativos o gerentes*”.

Considera la AEAT incoherente que la HFN dé relevancia a la cuenta bancaria abierta en Navarra, cuando la cuenta ha seguido abierta en los ejercicios en los que la HFN acepta el cambio de domicilio. En relación con la referencia a la cuenta bancaria entiende mucho más importante que la dirección de contacto comunicada por el obligado tributario a la entidad bancaria sea precisamente el domicilio de Madrid.

Añade la AEAT una serie de elementos referidos a las relaciones de ciertas personas –el apoderado- y acontecimientos con la ciudad de Madrid, demostrativos que la relevancia para la empresa.

Finalmente pone de manifiesto que la dirección de los negocios se lleva a cabo por el socio único de EEE, mediante la celebración de reuniones con la empresa externa que lleva la gestión administrativa, en la sede de Madrid. En Madrid, dice, se verifica la contratación general de la entidad, así como la gestión de las cuentas bancarias y la contabilidad; se otorgan las escrituras notariales que resultan necesarias y radica la dirección de contacto facilitada a la entidad bancaria. Lo que no deja de estar dentro de lo que el Tribunal Supremo considera criterios para determinar dónde se encuentra efectivamente centralizada la gestión

administrativa y la dirección de los negocios. Añádase que el obligado sólo tiene en Navarra la instalación de placas fotovoltaicas, no disponiendo allí ni de oficinas ni de personal, y no realizando tampoco ningún tipo de gestión administrativa.

12º La HFN comienza advirtiendo de la existencia de otros tres conflictos similares a éste y que, por lo tanto, han de ser resueltos con coherencia.

La HFN pone de manifiesto los matices que presenta la doctrina del Tribunal Supremo y la dificultad que supone hallar una solución correcta en este tipo de casos. Considera la HFN que los elementos probatorios puestos de manifiesto por la AEAT no han acreditado de manera indubitada que sea incorrecto y deba ser rectificado el domicilio de EEE en el período de discusión.

Insistirá la HFN en las peculiaridades de este tipo de empresas y en el escaso mantenimiento tanto técnico como administrativo que precisan (en realidad, la única gestión administrativa real serían los pagos efectuados desde (Navarra)). Respecto de la “*antigua previsión reglamentaria en que pretende apoyarse la AEAT*”, considera que tampoco parece especialmente aplicable a entidades participadas por un socio único y cuyos es, en número de dos, son también los del socio único e incluso tienen su residencia habitual en el extranjero.

Dice la HFN que, aunque el obligado tributario no tenía oficinas ni personal propio en Navarra tampoco disponía de tales medios en territorio común, ni tampoco el socio único ha dispuesto de medios materiales y humanos propios ni en Navarra ni en territorio común. Considera que se han tratado de introducir algunas evidencias a favor de la atribución a territorio común en los años en conflicto que, en realidad, corresponden a momentos muy posteriores. Y le sorprende que no se haya realizado ninguna averiguación sobre la realidad de las oficinas de la calle FFF, en Madrid, que podrá estar declarado como domicilio social, pero que no puede ser el domicilio fiscal, por no estar efectivamente centralizada la dirección y gestión del negocio. A su parecer, el proyecto de los parques fotovoltaicos es un proyecto operación y mantenimiento de los mismos con la empresa BBB.

II. NORMAS APLICABLES

13º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

d) 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.

e) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

f) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

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.

III.2. Cuestión de fondo

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 domicilio de AAA en el período objeto de la discusión (entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014). A tal fin, ha de tenerse en cuenta lo previsto en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, según el cual:

“A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...) b)

Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.”

Frente a la pretensión de la AEAT, según la cual ni AAA tiene en Navarra su domicilio social ni se realiza en Navarra la gestión administrativa y la dirección de sus negocios (sino en territorio común), la HFN defiende que no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con los criterios del convenio y, por lo tanto, ha de atenderse al territorio donde radica el mayor del inmovilizado de la empresa que, sin duda, es el territorio foral.

En ese sentido, hay dos circunstancias que son incontestables y resultan probadas: (i) que el domicilio social se había trasladado desde territorio navarro a territorio común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011; (y ii) que los administradores, en el período controvertido, no estaban domiciliados en territorio navarro, sino en territorio común (en Madrid), tratándose de dos administradores mancomunados.

Es cierto que en un caso como el que estamos examinando, tanto el modo de explotar una instalación eólica como el modo de administrar una empresa en el siglo XXI, hace que los lazos físicos que vayan más allá de la ubicación de las infraestructuras puedan ser muy débiles. Además de lo que ya hemos considerado probado, también parece claro que en territorio común al menos se lleva de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

La clave para resolver este conflicto está en el mayor o menor rigor que el ordenamiento exija a lo que sea administrar y dirigir un negocio que, una vez en funcionamiento, precisa poca atención, la tarea de los administradores no parece extraordinariamente relevante y la gestión operativa es objeto de externalización.

Si nos atenemos a criterios de justicia material y equidad en el reparto del producto entre la AEAT y la HFN el criterio de donde se halle la mayor parte del inmovilizado responde mucho mejor a la referida justicia. La renta de la empresa se produce donde se hallan los inmovilizados, esto es, las instalaciones de producción de energía eléctrica, y no tenerlo en consideración cuando las desconexiones en la dirección y administración con el territorio foral no son esenciales, deja, sin duda, un poso de insatisfacción.

Lo deja porque no es esta la respuesta que puede dar la Junta Arbitral a este conflicto, ya que existe una clara doctrina jurisprudencial en sentido contrario y a ese sentido tenemos que atenernos.

No obstante todo lo que se va a decir a continuación, las Administraciones ahora en conflicto deberían reflexionar acerca de si conviene abordar su solución por vía normativa.

17º En efecto, en un caso como este la doctrina del Alto Tribunal tiene que ser la base la para la resolución del conflicto, a favor de la pretensión de la AEAT.

Y es que una seriación de conflictos aparentemente similares al que nos ocupa se han resuelto sin tener que llegar a la última solución de las previstas en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, con un razonamiento que dificulta mucho poder manejar esa cláusula residual. Se trata de conflictos entre la AEAT y las diputaciones forales vascas –en particular, la de Bizkaia- en los que se discrepaba sobre el lugar del domicilio a partir de una norma presente en el Concierto económico entre el Estado y el País Vasco, aparentemente igual a la reproducida

respecto del Convenio. Y en los que la actividad de las empresas afectadas era también la misma: empresas que, en el marco de un grupo, explotaban un parque eólico (parques eólicos situados físicamente en territorio común, pero gestionados y dirigidos desde territorio foral).

Como detalle a tener en cuenta, en los casos resueltos por el Alto Tribunal la AEAT se presentaba como demandada y defendía la posición que había mantenido la Junta Arbitral del País Vasco, que había considerado que la competencia no le correspondía a la AEAT sino a la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante, DFB): eran casos en los que el fondo económico era una devolución de IVA de la que tanto la administración del Estado como la foral querían inhibirse. Obsérvese que en el conflicto que estamos resolviendo, más allá del problema de la fijación del domicilio fiscal, está la pretensión sobre el producto del Impuesto sobre Sociedades y ambas administraciones están interesadas en la defensa de que el domicilio fiscal se fije en sus respectivas jurisdicciones. Y también que en nuestro caso el parque eólico está situado físicamente en territorio foral, pero podría considerarse gestionado y dirigido desde territorio común –siendo esa desde luego la posición que sostiene la AEAT-.

18º Pues bien, el Alto Tribunal rechazó la idea de que no podía establecerse el lugar del domicilio fiscal, yendo más allá de una lectura superficial del texto del Concierto. En efecto, perseveró en lo que debiera entenderse por lugar en el que esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Y asumió la relevancia que debía darse al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Nótese que este precepto se encuentra derogado desde hace casi veinticinco años, lo que reconocía el Tribunal Supremo; no obstante lo cual afirma que *“conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*.

El referido artículo 22 decía lo siguiente:

“Art. 22. Dirección efectiva.

Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que, en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.”

La sentencia que invoca la AEAT es una de fecha de 4 de febrero de 2010 (núm. recurso 86/2009), que es ciertamente la matriz de unas cuantas más.

La sentencia de 4 de febrero de 2010 vino a desestimar el recurso núm. 86/2009, promovido en representación de la DFB contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco número 1/2008, de 24 de noviembre. Pretendiendo la DFB que se aplicase la regla supletoria relativa a la mayor presencia de inmovilizados (en territorio común), el Tribunal Supremo consideró que, por el contrario, se podía apurar el precepto convencional y enganchar el domicilio al territorio vasco, estándose al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes. A su entender, se había acreditado que la contratación se realizaba desde Bizkaia, llevándose en ella la contabilidad y emitiéndose desde allí también las facturas para su contabilización, archivo y custodia y en ese sentido señala que constan en el expediente solicitudes de compra y pedidos realizados sobre unos mismos modelos utilizados

por la sociedad matriz, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio de una segunda sociedad del mismo grupo, que era la que ejercía de administrador único; y también constan facturas remitidas por proveedores a la empresa cuyo domicilio se discute, que, o bien iban dirigidas a las oficinas sitas en el territorio vasco (formalmente las de la matriz, en la dirección en la que la Junta Arbitral había decidido que se hallaba el domicilio de la empresa origen del conflicto) o cuando se dirigían a un domicilio en territorio común, tenían un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas de la matriz.

En cuanto a la gestión administrativa y contable advertía el Alto Tribunal que la empresa objeto del conflicto carecía de personal y locales propios y que desde otras sociedades del grupo al que pertenecía, éstas sí domiciliadas en territorio vasco, se le prestaban servicios de administración y gerencia, entre otros, los servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión, servicios que al entender del Tribunal Supremo indudablemente forman parte de la gestión administrativa de la empresa.

En cuanto a la dirección, queda acreditado que las tres personas designadas por el socio único para formar parte del consejo de administración de la empresa tenían su domicilio en el País Vasco.

19º A la sentencia de febrero de 2010 le siguieron otras referidas a más empresas del grupo, con la misma problemática, comenzando por dos de fecha de 16 de junio de 2010 (núm. recurso núm. 155 y 193/2009). La fundamentación de las sentencias que resuelven estos asuntos se produce mediante el entrecomillado de la antes comentada de febrero del mismo año 2010, por lo que poco añaden al esclarecimiento del caso que nos ocupa.

Cinco años después se dictarían dos sentencias de fecha 18 de junio de 2015 (núm. recurso 417 y 471/2013). En estos casos, de características aparentemente similares a los anteriores, pues se trataba del mismo grupo de empresas, la DFB trató de demostrar que la Junta Arbitral no había realizado una adecuada valoración de los elementos de prueba obrantes en el expediente, debiendo haber resultado de aplicación el criterio subsidiario del lugar de localización del mayor valor del inmovilizado. A tal fin, explica las a su entender diferencias existentes entre los casos objeto de las sentencias de 2010 y estos mismos. Se centraría en la complejidad de la administración del grupo, con estudio del lugar donde se adoptan las decisiones de primer nivel y defensa de que el territorio común estaba al menos en situación de igualdad con el vasco.

Al entender del Alto Tribunal, en estos casos se realizó por parte de la Junta Arbitral un exhaustivo relato de los hechos a valorar y de las distintas posturas adoptadas por las partes en conflicto, llevándole a concluir del conjunto de pruebas prácticas que se daban en estos casos los mismos presupuestos que le llevaron a la toma de decisión en las resoluciones objeto de confirmación por las sentencias del TS en 2010. Recalca la sala que es a la Junta Arbitral a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba. Y dado que no se logra convencer de la irracionalidad, arbitrariedad o error en la valoración de la prueba realizada por el órgano al que le corresponde, no cabe –dice- más que desestimar la pretensión actuada.

Finalmente se dictaría la sentencia de 15 de diciembre de 2015 (núm. recurso 468/2013), ratificando la decisión de la Junta Arbitral según la cual la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa en cuestión se realizaba en el lugar donde realizaba sus actividades su socio único y administrador, en territorio vasco. En este caso se remitiría a las sentencias de junio de 2015, considerando que había identidad de circunstancias.

20º Conviene reseñar el contenido de estas sentencias, porque tratan de asuntos análogos a los del presente conflicto, relacionados con empresas que presentan exactamente las mismas características. No obstante ello, la vigencia del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 más allá de sus estrictos términos temporales se ha

planteado en casos algo diferentes, incluidos casos conflictivos sobre la fijación del domicilio fiscal entre la AEAT y la HFN referidos a empresas dedicadas a actividades completamente diferentes, como son los casos resueltos por las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (núm. recurso 4891/2016) o de 12 de febrero de 2019 (núm. recurso 654/2017), en recursos presentados precisamente contra resoluciones de esta Junta Arbitral. Igualmente, otras sentencias en el ámbito del concierto económico con el País Vasco, como las de 22 abril 2010 (núm. recurso 147/2009); 13 de octubre de 2011 (núm. recurso 5908/2007) y 20 de diciembre de 2016 (núm. recurso 2292/2015).

Pero es que el artículo 22 del viejo Reglamento ha sido utilizado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de octubre de 2013 (núm. recurso 538/2012) para resolver un conflicto entre la Diputación Foral de Álava y la HFN alrededor de la fijación del domicilio fiscal de una empresa cuya actividad no es tan diferente de la propia de la empresa objeto del asunto que ahora tratamos. En efecto, se trataba de una empresa dedicada a la producción de energía solar, con instalaciones ubicadas en territorio común (provincia de Albacete), discrepando las dos diputaciones acerca de en cuál de los dos territorios forales se debía ubicar el domicilio. Ambas estaban interesadas en desviar el domicilio hasta la otra administración, estando en juego la devolución del IVA.

En este interesante caso se le daría la razón a la HFN, determinando el Alto Tribunal que el domicilio fiscal se encuentra en Álava. El domicilio social se encontraba en Vitoria, en medio de una gestión muy simple, ya que la empresa arrendaba las instalaciones a Iberdrola, que se constituía en su único cliente, limitándose la entidad, simple y llanamente a la actividad de recibir las facturas correspondientes, la gestión bancaria, crear los asientos contables y realizar las tareas anejas a la misma. Las actividades de gestión y dirección se repartían, en cierto modo, entre los territorios de Álava y Navarra. Así:

En Álava: (i) las relaciones tributarias se llevan a cabo en Vitoria; (ii) en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad.

En Navarra: (i) la empresa era auxiliada por terceros ajenos a la misma, como el asesor fiscal, que residía en Pamplona; (ii) el administrador también residía en Pamplona.

Los datos que obran en el expediente no le indicaron al juzgador que la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social. Recalca la proximidad de las dos ciudades para restar relevancia al domicilio de asesor fiscal y administrador y concluye que *“estamos en presencia de una sociedad que establece su domicilio social en Álava, ciudad en la que se lleva a cabo las operaciones más importantes de su actividad, que vinculada a otras sociedades, dada la limitadísima actividad desarrollada, se vale de los medios materiales y personales de éstas para dotarse de una organización adecuada a los efectos de la correcta gestión administrativa y de dirección de la misma en la misma ciudad en la que posee su domicilio social”*. Al domicilio social se le da una gran trascendencia, sin que el auxilio por terceros ajenos a la empresa, o que se valga de medios materiales y personales ajenos, nada indica que lo que es la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social.

21º En fin, el texto del Convenio es realmente similar al del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 21 de aquel Reglamento prevenía que el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en España será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión y dirección. Y el artículo 22 definía las circunstancias en las que se entendía realizada en un determinado lugar la gestión y dirección.

No aparece mencionado ni una sola vez en las referidas sentencias del TS el artículo siguiente al 22 de aquel viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, esto es, el 23, que también reproducimos:

“Art. 23. Aplicación del criterio de dirección efectiva.

1. Cuando en el domicilio social no se den todas las circunstancias que se señalan en el artículo anterior, el domicilio fiscal se fijará aplicando, en el orden que se señalan, los siguientes criterios:

- a) Donde coincidan las circunstancias a), b) y c) del artículo anterior.
- b) Donde coincidan las circunstancias a) y b) del artículo anterior
- c) Donde coincidan las circunstancias a) o b) con la c) y el domicilio social.
- d) Donde coincida la circunstancia a) o b) con el domicilio social.

1. Cuando por aplicación de las normas del apartado anterior no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, prevalecerá aquel en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.”

Teniendo que asumir la ultraactividad del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, por la misma regla de tres ha de asumirse la del artículo 23, que aún sería más impeditivo de la aplicación de la cláusula supletoria de donde se halle la mayor parte del inmovilizado.

A la vista de los contenidos de esas sentencias parece posible que ni siquiera se considerase su interés, por concurrir en los casos de autos todas y cada una de las circunstancias del artículo 22 en el territorio donde el Alto Tribunal confirmó que se encontraba el domicilio (el vasco): lugar de la contratación, lugar de la llevanza de la contabilidad y lugar del domicilio de administradores y gerentes.

Si hubiera algún resquicio por donde atacar el hecho de que la dirección y administración está en Madrid en el caso objeto del presente conflicto, la flexibilidad del artículo 23 lo imposibilita al máximo, dándose las circunstancias incontestables y probadas que ya hemos indicado: (i) que el domicilio social se había trasladado a territorio común; (ii) que los administradores estaban domiciliados en Madrid; (y iii) que la gestión contable y fiscal se realizaba desde Madrid.

22º Como ya se ha dicho, por simple que sea la gestión de una explotación eólica y relevantes las infraestructuras físicas, eso ya lo pudo haber valorado el Tribunal Supremo entre 2010 y 2015 y no lo hizo, por lo que no podemos subvertir su criterio.

Lo que ha sucedido es que la ubicación del mayor valor del inmovilizado ha sido sistemáticamente ignorada en todos los casos vistos en los que se ha planteado discrepancia sobre el domicilio de empresas dedicadas a la explotación de infraestructuras de energías renovables.

Debiendo interpretarse el contenido del Convenio en función del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a la vista del artículo 23 de dicho Reglamento, el territorio común es en el que coinciden las circunstancias a) o b) con la c) del artículo 22 y el domicilio social. Al menos desde la perspectiva de las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 23 ha de admitirse la corrección de lo que pretende la AEAT. Desde luego la gestión contable/fiscal se venía realizando en Madrid, y en Madrid estaban domiciliados los administradores. Respecto de la contratación general, podríamos entrar en discusión acerca de si la gestión operativa externalizada y efectuada por una empresa navarra absorbería o no el contenido de la letra a) del artículo 22 del Reglamento. Creemos innecesario entrar en ello, a la vista del artículo 23 del Reglamento y en función de lo que decimos a continuación. Obsérvese que la única diferencia que se presenta antes y después de octubre de 2014, momento en el cual la propia HFN admite que el domicilio fiscal ya no está en Navarra, se halla en el cambio de la empresa gestora externa que realizaba la gestión operativa de las instalaciones –hasta octubre de 2014 se trataba de una empresa de la localidad navarra de CCC-. Nos parece una diferencia demasiado débil para sostener por sí sola que antes el domicilio fiscal se encuentre en Navarra y después en territorio común.

Fuera de una interpretación literalista, si a la hora de determinar dónde se realiza la gestión y dirección de una sociedad hubiéramos de valorar el conjunto de las evidencias que aparecen en el conflicto suscitado, nos resulta muy significativo lo que sucedió en el caso

resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013. En este caso la HFN rechaza que el domicilio fiscal se fije en territorio navarro y, aunque la Junta Arbitral del Concierto desestimó su pretensión, el Tribunal Supremo le daría después la razón. Pues bien, nos parece que en un caso como éste había más actividad de dirección en territorio navarro del que se demuestra en el que ahora estamos resolviendo: la residencia en Pamplona del administrador y del asesor fiscal. Aun habiendo más actividad de gestión y dirección, de nada sirvió y, a instancia de la propia HFN, el hecho de que el domicilio social se hubiera fijado en Vitoria, junto con que dentro de las limitadísimas operaciones que realizaba la sociedad las más importantes se pudieran conectar con la capital vasca, fue suficiente para la decisión del Alto Tribunal.

En efecto, en el asunto que estamos resolviendo, la actividad de dirección desarrollada en Madrid es, sin duda, cualitativamente más relevante que la desarrollada en Vitoria por la empresa objeto del conflicto resuelto por el Tribunal Supremo en 2013.

En conclusión, por todo lo dicho en este fundamento y en los anteriores el domicilio fiscal no puede fijarse en territorio navarro.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de AAA se halla en territorio común.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

RESOLUCIÓN DE 23 DE JULIO DE 2020. CONFLICTO 128/2019**Conflicto:** 128/2019**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra**Objeto:** Discrepancia respecto del domicilio fiscal**Fecha de la resolución:** 23 de julio de 2020**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En Pamplona, a 23 de julio de 2020, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 128/2019, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal del obligado tributario, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1. Planteamiento del conflicto**

1º El día 5 de abril de 2019 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal del obligado tributario AAA, entre el 1 de enero de 2013 y el 6 de marzo de 2017, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). Previamente la AEAT había solicitado de la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN) –y con esta denominación nos referiremos a ella, independientemente del momento al que se remonte su actuación- el cambio de domicilio de territorio foral a común. Sin perjuicio de lo que se dirá más abajo a la AEAT no le constaba respuesta a su solicitud en el momento de presentar el escrito de interposición

2º Al entender de la AEAT esta sociedad no tiene el domicilio en Navarra, sino en territorio común (Madrid). Señala la AEAT que el domicilio social se había trasladado desde territorio foral al común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011, modificándolo, dentro del territorio común, en el año 2016. Y, sin embargo, no se presentó declaración censal modificando el domicilio fiscal y designando uno en territorio común hasta marzo de 2017. Se trata de una sociedad unipersonal cuyo socio único tiene el domicilio fiscal en territorio común desde 2011, adquirida por otro propietario, también domiciliado en territorio común, en 2016. El domicilio de los administradores también se halla en territorio común.

Por lo demás, las cuentas anuales se han depositado desde 2012 en el Registro Mercantil de Madrid.

3º Dice la AEAT que, de acuerdo con la información obtenida, las instalaciones fotovoltaicas están ubicadas en diversos municipios, allí donde se produce la energía, si bien ni disponen de local alguno en esos lugares, ni la gestión técnica y administrativa se realiza en lugar diferente que el de su domicilio social. A fin de demostrar lo que propone, aporta una serie de evidencias y aporta la síntesis de algunas resoluciones judiciales.

I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 26 de abril de 2019 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.

5º Si bien no se presentan alegaciones, se tiene conocimiento de que la HFN ha notificado a la AEAT con fecha 14 de junio de 2019 el rechazo parcial de la propuesta de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, por considerar que entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014 el mismo estuvo en el territorio foral de Navarra y aceptar, por tanto, que a partir de dicha fecha no está acreditado que el domicilio fiscal se hallaba en Navarra.

I.3. Instrucción

6º No habiéndose recibido, pues, alegaciones, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 27 de junio de 2019 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.

7º Con fecha de 15 de julio de 2019 el Director General de la AEAT registra un escrito en el que, en primer lugar, se pone en conocimiento de la Junta lo indicado en el antecedente 5.º A la vista de ello considera que el objeto del conflicto debe delimitarse en cuanto al nuevo periodo objeto de controversia.

8º Con fecha de 22 de julio de 2019 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución dando traslado a las partes del escrito de la AEAT al que nos acabamos de referir. Consecuencia de ello es el acuerdo del Presidente de la Junta Arbitral de 22 de octubre de 2019 por el que, a la vista de lo que obra en el expediente, se declara que el objeto del conflicto se circunscribe exclusivamente al periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y 23 de octubre de 2014.

9º Entretanto, con fecha de 30 de julio de 2019, había comparecido la HFN, y aportado documental consistente en: (i) resolución del Director Gerente de HFN por la que se rechaza parcialmente la propuesta de cambio de domicilio fiscal; (y ii) informe del Servicio de Inspección tributaria al respecto. La Junta Arbitral tenía conocimiento de estos documentos con carácter previo a su aportación por la HFN, al haber sido incorporados por la propia AEAT. La HFN había manifestado de manera expresa que no existía por su parte inconveniente en la continuación del procedimiento arbitral en los nuevos términos fijados por la AEAT.

El informe del Servicio de Inspección de la HFN pone de manifiesto que, si bien desde 2011 se hace constar un domicilio en territorio común, lo es a efectos de notificaciones, manteniéndose el domicilio fiscal en Navarra. Esto obedecía –dice la HFN- a que la gestión fiscal de la entidad estaba atribuida a una sociedad precisamente con domicilio en la dirección indicada a efectos de notificaciones. Añade que, si bien el domicilio social se trasladó a Madrid en 2016, no es hasta 2018 cuando se traslada la gestión administrativa y dirección de los negocios que se llevaba hasta entonces en Navarra. Finalmente advierte que se da el hecho curioso que en las relaciones contractuales entre la gestora fiscal y las sociedades del grupo se establece como domicilio el del apoderado que interviene en la firma de los contratos, fuera de España.

La HFN aporta información acerca de las cuentas bancarias, indicando que hasta 2016 sólo existía una única cuenta en una sucursal en un municipio navarro. Incluso en años posteriores, la inmensa mayoría de los movimientos correspondían a la cuenta navarra. También aporta información sobre administradores, representantes y apoderados, con la conclusión de que la gestión administrativa de AAA “estaba muy descentralizada y que además, en los aspectos más relevantes, se localizaba precisamente en Navarra al menos en los años 2013 y hasta octubre de 2014 (...)”.

El informe incluye referencias a actuaciones de obtención de información con el obligado tributario y con terceros, relacionadas con la operación y mantenimiento del parque fotovoltaico en territorio navarro, poniendo de relieve la vinculación con este territorio. Asimismo, al valor del inmovilizado, que principalmente radica en Navarra.

La HFN considera que, según la normativa aplicable, es el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios la clave para determinar el punto de conexión en un caso como éste. Y como en el Convenio no se especifican normas para identificarlo, ha de estarse a las circunstancias concretas a la hora de pronunciarse sobre esta cuestión. Al entender de la HFN eso conduce a afirmar que el domicilio de esta empresa se encuentra en territorio foral, puesto que la gestión administrativa y dirección del negocio se realiza en Navarra, en el período controvertido. En concreto, la gestión operativa y de mantenimiento en los años 2013 y 2014 se encontraba externalizada, pagándose las facturas recibidas de parte de la empresa gestora BBB, radicada en el municipio navarro de CCC, desde una cuenta abierta en sucursal en (Navarra). Fue a partir de octubre de 2014 cuando se encarga la gestión operativa a otra entidad, llamada DDD.

Rechaza, desde luego, que se tome como domicilio el que en realidad acoge las oficinas de la empresa que se encargaba de la llevanza de la contabilidad y la presentación de declaraciones y demás solicitudes a Hacienda y al Registro Mercantil. Igualmente, no puede considerarse –dice- el argumento de que en las cuentas bancarias de la entidad conste como domicilio declarado el de dicha empresa.

I.4. Alegaciones finales

10º El Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 22 de octubre de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesados, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

La AEAT comparece con fecha de 29 de octubre de 2019 y la HFN lo hace con fecha de 6 de noviembre de 2019.

11º La AEAT, habiendo examinado los escritos presentados por la HFN, insiste en que la adecuada lectura de la jurisprudencia del TS es que las gestiones administrativas subcontratadas en los ámbitos contable y fiscal son determinantes a la hora de fijar el domicilio fiscal. Y, en consonancia, que es rechazable que las labores de gestión técnica del parque fotovoltaico sean las únicas determinantes para fijar dicho domicilio. Añade que el lugar en el que está localizado el parque fotovoltaico es en una localidad, también navarra, pero no coincidente con el domicilio fiscal declarado. Y que trasladó su domicilio social en Navarra al mismo domicilio donde radica el de la entidad que lleva a cabo su gestión administrativa en Madrid.

Al entender de la AEAT el Tribunal Supremo ha admitido el valor de los criterios del antiguo artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que, en síntesis, acude “*al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de la domiciliación de los administrativos o gerentes*”.

Considera la AEAT incoherente que la HFN dé relevancia a la cuenta bancaria abierta en Navarra, cuando la cuenta ha seguido abierta en los ejercicios en los que la HFN acepta el cambio de domicilio. En relación con la referencia a la cuenta bancaria entiende mucho más importante que la dirección de contacto comunicada por el obligado tributario a la entidad bancaria sea precisamente el domicilio de Madrid.

Añade la AEAT una serie de elementos referidos a las relaciones de ciertas personas –el apoderado- y acontecimientos con la ciudad de Madrid, demostrativos que la relevancia para la empresa.

Finalmente pone de manifiesto que la dirección de los negocios se lleva a cabo por el socio único de EEE, mediante la celebración de reuniones con la empresa externa que lleva la gestión administrativa, en la sede de Madrid. En Madrid, dice, se verifica la contratación general de la entidad, así como la gestión de las cuentas bancarias y la contabilidad; se otorgan las escrituras notariales que resultan necesarias y radica la dirección de contacto facilitada a la entidad bancaria. Lo que no deja de estar dentro de lo que el Tribunal Supremo considera criterios para determinar dónde se encuentra efectivamente centralizada la gestión

administrativa y la dirección de los negocios. Añádase que el obligado sólo tiene en Navarra la instalación de placas fotovoltaicas, no disponiendo allí ni de oficinas ni de personal, y no realizando tampoco ningún tipo de gestión administrativa.

12º La HFN comienza advirtiendo de la existencia de otros tres conflictos similares a este y que, por lo tanto, han de ser resueltos con coherencia.

La HFN pone de manifiesto los matices que presenta la doctrina del Tribunal Supremo y la dificultad que supone hallar una solución correcta en este tipo de casos. Considera la HFN que los elementos probatorios puestos de manifiesto por la AEAT no han acreditado de manera indubitada que sea incorrecto y deba ser rectificado el domicilio de EEE en el período de discusión.

Insistirá la HFN en las peculiaridades de este tipo de empresas y en el escaso mantenimiento tanto técnico como administrativo que precisan (en realidad, la única gestión administrativa real serían los pagos efectuados desde (Navarra)). Respecto de la “antigua previsión reglamentaria en que pretende apoyarse la AEAT”, considera que tampoco parece especialmente aplicable a entidades participadas por un socio único y cuyos es, en número de dos, son también los del socio único e incluso tienen su residencia habitual en el extranjero.

Dice la HFN que, aunque el obligado tributario no tenía oficinas ni personal propio en Navarra tampoco disponía de tales medios en territorio común, ni tampoco el socio único ha dispuesto de medios materiales y humanos propios ni en Navarra ni en territorio común. Considera que se han tratado de introducir algunas evidencias a favor de la atribución a territorio común en los años en conflicto que, en realidad, corresponden a momentos muy posteriores. Y le sorprende que no se haya realizado ninguna averiguación sobre la realidad de las oficinas de la calle FFF, en Madrid, que podrá estar declarado como domicilio social, pero que no puede ser el domicilio fiscal, por no estar efectivamente centralizada la dirección y gestión del negocio. A su parecer, el proyecto de los parques fotovoltaicos es un proyecto esencialmente navarro, al menos hasta que se resuelve el contrato de operación y mantenimiento de los mismos con la empresa BBB.

II. NORMAS APLICABLES

13º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

g) 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.

h) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

i) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

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.

III.2. Cuestión de fondo

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 domicilio de AAA en el período objeto de la discusión (entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014). A tal fin, ha de tenerse en cuenta lo previsto en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, según el cual:

“A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...) b)

Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.”

Frente a la pretensión de la AEAT, según la cual ni AAA tiene en Navarra su domicilio social ni se realiza en Navarra la gestión administrativa y la dirección de sus negocios (sino en territorio común), la HFN defiende que no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con los criterios del convenio y, por lo tanto, ha de atenderse al territorio donde radica el mayor del inmovilizado de la empresa que, sin duda, es el territorio foral.

En ese sentido, hay dos circunstancias que son incontestables y resultan probadas: (i) que el domicilio social se había trasladado desde territorio navarro a territorio común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011; (y ii) que los administradores, en el período controvertido, no estaban domiciliados en territorio navarro, sino en territorio común (en Madrid), tratándose de dos administradores mancomunados.

Es cierto que en un caso como el que estamos examinando, tanto el modo de explotar una instalación eólica como el modo de administrar una empresa en el siglo XXI, hace que los lazos físicos que vayan más allá de la ubicación de las infraestructuras puedan ser muy débiles. Además de lo que ya hemos considerado probado, también parece claro que en territorio común al menos se lleva de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

La clave para resolver este conflicto está en el mayor o menor rigor que el ordenamiento exija a lo que sea administrar y dirigir un negocio que, una vez en funcionamiento, precisa poca atención, la tarea de los administradores no parece extraordinariamente relevante y la gestión operativa es objeto de externalización.

Si nos atenemos a criterios de justicia material y equidad en el reparto del producto entre la AEAT y la HFN el criterio de donde se halle la mayor parte del inmovilizado responde mucho mejor a la referida justicia. La renta de la empresa se produce donde se hallan los inmovilizados, esto es, las instalaciones de producción de energía eléctrica, y no tenerlo en consideración cuando las desconexiones en la dirección y administración con el territorio foral no son esenciales, deja, sin duda, un poso de insatisfacción.

Lo deja porque no es esta la respuesta que puede dar la Junta Arbitral a este conflicto, ya que existe una clara doctrina jurisprudencial en sentido contrario y a ese sentido tenemos que atenernos.

No obstante todo lo que se va a decir a continuación, las Administraciones ahora en conflicto deberían reflexionar acerca de si conviene abordar su solución por vía normativa.

17º En efecto, en un caso como este la doctrina del Alto Tribunal tiene que ser la base la para la resolución del conflicto, a favor de la pretensión de la AEAT.

Y es que una seriación de conflictos aparentemente similares al que nos ocupa se han resuelto sin tener que llegar a la última solución de las previstas en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, con un razonamiento que dificulta mucho poder manejar esa cláusula residual. Se trata de conflictos entre la AEAT y las diputaciones forales vascas –en particular, la de Bizkaia- en los que se discrepaba sobre el lugar del domicilio a partir de una norma presente en el Concierto económico entre el Estado y el País Vasco, aparentemente igual a la reproducida

respecto del Convenio. Y en los que la actividad de las empresas afectadas era también la misma: empresas que, en el marco de un grupo, explotaban un parque eólico (parques eólicos situados físicamente en territorio común, pero gestionados y dirigidos desde territorio foral).

Como detalle a tener en cuenta, en los casos resueltos por el Alto Tribunal la AEAT se presentaba como demandada y defendía la posición que había mantenido la Junta Arbitral del País Vasco, que había considerado que la competencia no le correspondía a la AEAT sino a la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante, DFB): eran casos en los que el fondo económico era una devolución de IVA de la que tanto la administración del Estado como la foral querían inhibirse. Obsérvese que en el conflicto que estamos resolviendo, más allá del problema de la fijación del domicilio fiscal, está la pretensión sobre el producto del Impuesto sobre Sociedades y ambas administraciones están interesadas en la defensa de que el domicilio fiscal se fije en sus respectivas jurisdicciones. Y también que en nuestro caso el parque eólico está situado físicamente en territorio foral, pero podría considerarse gestionado y dirigido desde territorio común –siendo esa desde luego la posición que sostiene la AEAT-.

18º Pues bien, el Alto Tribunal rechazó la idea de que no podía establecerse el lugar del domicilio fiscal, yendo más allá de una lectura superficial del texto del Concierto. En efecto, perseveró en lo que debiera entenderse por lugar en el que esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Y asumió la relevancia que debía darse al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Nótese que este precepto se encuentra derogado desde hace casi veinticinco años, lo que reconocía el Tribunal Supremo; no obstante lo cual afirma que *“conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*.

El referido artículo 22 decía lo siguiente:

“Art. 22. Dirección efectiva.

Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

d) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

e) Que, en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

f) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.”

La sentencia que invoca la AEAT es una de fecha de 4 de febrero de 2010 (núm. recurso 86/2009), que es ciertamente la matriz de unas cuantas más.

La sentencia de 4 de febrero de 2010 vino a desestimar el recurso núm. 86/2009, promovido en representación de la DFB contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco número 1/2008, de 24 de noviembre. Pretendiendo la DFB que se aplicase la regla supletoria relativa a la mayor presencia de inmovilizados (en territorio común), el Tribunal Supremo consideró que, por el contrario, se podía apurar el precepto convencional y enganchar el domicilio al territorio vasco, estándose al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes. A su entender, se había acreditado que la contratación se realizaba desde Bizkaia, llevándose en ella la contabilidad y emitiéndose desde allí también las facturas para su contabilización, archivo y custodia y en ese sentido señala que constan en el expediente solicitudes de compra y pedidos realizados sobre unos mismos modelos utilizados por la sociedad matriz, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio

de una segunda sociedad del mismo grupo, que era la que ejercía de administrador único; y también constan facturas remitidas por proveedores a la empresa cuyo domicilio se discute, que, o bien iban dirigidas a las oficinas sitas en el territorio vasco (formalmente las de la matriz, en la dirección en la que la Junta Arbitral había decidido que se hallaba el domicilio de la empresa origen del conflicto) o cuando se dirigían a un domicilio en territorio común, tenían un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas de la matriz.

En cuanto a la gestión administrativa y contable advertía el Alto Tribunal que la empresa objeto del conflicto carecía de personal y locales propios y que desde otras sociedades del grupo al que pertenecía, éstas sí domiciliadas en territorio vasco, se le prestaban servicios de administración y gerencia, entre otros, los servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión, servicios que al entender del Tribunal Supremo indudablemente forman parte de la gestión administrativa de la empresa.

En cuanto a la dirección, queda acreditado que las tres personas designadas por el socio único para formar parte del consejo de administración de la empresa tenían su domicilio en el País Vasco.

19º A la sentencia de febrero de 2010 le siguieron otras referidas a más empresas del grupo, con la misma problemática, comenzando por dos de fecha de 16 de junio de 2010 (núm. recurso núm. 155 y 193/2009). La fundamentación de las sentencias que resuelven estos asuntos se produce mediante el entrecomillado de la antes comentada de febrero del mismo año 2010, por lo que poco añaden al esclarecimiento del caso que nos ocupa.

Cinco años después se dictarían dos sentencias de fecha 18 de junio de 2015 (núm. recurso 417 y 471/2013). En estos casos, de características aparentemente similares a los anteriores, pues se trataba del mismo grupo de empresas, la DFB trató de demostrar que la Junta Arbitral no había realizado una adecuada valoración de los elementos de prueba obrantes en el expediente, debiendo haber resultado de aplicación el criterio subsidiario del lugar de localización del mayor valor del inmovilizado. A tal fin, explica las a su entender diferencias existentes entre los casos objeto de las sentencias de 2010 y estos mismos. Se centraría en la complejidad de la administración del grupo, con estudio del lugar donde se adoptan las decisiones de primer nivel y defensa de que el territorio común estaba al menos en situación de igualdad con el vasco.

Al entender del Alto Tribunal, en estos casos se realizó por parte de la Junta Arbitral un exhaustivo relato de los hechos a valorar y de las distintas posturas adoptadas por las partes en conflicto, llevándole a concluir del conjunto de pruebas prácticas que se daban en estos casos los mismos presupuestos que le llevaron a la toma de decisión en las resoluciones objeto de confirmación por las sentencias del TS en 2010. Recalca la sala que es a la Junta Arbitral a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba. Y dado que no se logra convencer de la irracionalidad, arbitrariedad o error en la valoración de la prueba realizada por el órgano al que le corresponde, no cabe –dice- más que desestimar la pretensión actuada.

Finalmente se dictaría la sentencia de 15 de diciembre de 2015 (núm. recurso 468/2013), ratificando la decisión de la Junta Arbitral según la cual la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa en cuestión se realizaba en el lugar donde realizaba sus actividades su socio único y administrador, en territorio vasco. En este caso se remitiría a las sentencias de junio de 2015, considerando que había identidad de circunstancias.

20º Conviene reseñar el contenido de estas sentencias, porque tratan de asuntos análogos a los del presente conflicto, relacionados con empresas que presentan exactamente las mismas características. No obstante ello, la vigencia del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 más allá de sus estrictos términos temporales se ha planteado en casos algo diferentes, incluidos casos conflictivos sobre la fijación del domicilio

fiscal entre la AEAT y la HFN referidos a empresas dedicadas a actividades completamente diferentes, como son los casos resueltos por las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (núm. recurso 4891/2016) o de 12 de febrero de 2019 (núm. recurso 654/2017), en recursos presentados precisamente contra resoluciones de esta Junta Arbitral. Igualmente, otras sentencias en el ámbito del concierto económico con el País Vasco, como las de 22 abril 2010 (núm. recurso 147/2009); 13 de octubre de 2011 (núm. recurso 5908/2007) y 20 de diciembre de 2016 (núm. recurso 2292/2015).

Pero es que el artículo 22 del viejo Reglamento ha sido utilizado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de octubre de 2013 (núm. recurso 538/2012) para resolver un conflicto entre la Diputación Foral de Álava y la HFN alrededor de la fijación del domicilio fiscal de una empresa cuya actividad no es tan diferente de la propia de la empresa objeto del asunto que ahora tratamos. En efecto, se trataba de una empresa dedicada a la producción de energía solar, con instalaciones ubicadas en territorio común (provincia de Albacete), discrepando las dos diputaciones acerca de en cuál de los dos territorios forales se debía ubicar el domicilio. Ambas estaban interesadas en desviar el domicilio hasta la otra administración, estando en juego la devolución del IVA.

En este interesante caso se le daría la razón a la HFN, determinando el Alto Tribunal que el domicilio fiscal se encuentra en Álava. El domicilio social se encontraba en Vitoria, en medio de una gestión muy simple, ya que la empresa arrendaba las instalaciones a Iberdrola, que se constituía en su único cliente, limitándose la entidad, simple y llanamente a la actividad de recibir las facturas correspondientes, la gestión bancaria, crear los asientos contables y realizar las tareas anejas a la misma. Las actividades de gestión y dirección se repartían, en cierto modo, entre los territorios de Álava y Navarra. Así:

En Álava: (i) las relaciones tributarias se llevan a cabo en Vitoria; (ii) en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad.

En Navarra: (i) la empresa era auxiliada por terceros ajenos a la misma, como el asesor fiscal, que residía en Pamplona; (ii) el administrador también residía en Pamplona.

Los datos que obran en el expediente no le indicaron al juzgador que la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social. Recalca la proximidad de las dos ciudades para restar relevancia al domicilio de asesor fiscal y administrador y concluye que *“estamos en presencia de una sociedad que establece su domicilio social en Álava, ciudad en la que se lleva a cabo las operaciones más importantes de su actividad, que vinculada a otras sociedades, dada la limitadísima actividad desarrollada, se vale de los medios materiales y personales de éstas para dotarse de una organización adecuada a los efectos de la correcta gestión administrativa y de dirección de la misma en la misma ciudad en la que posee su domicilio social”*. Al domicilio social se le da una gran trascendencia, sin que el auxilio por terceros ajenos a la empresa, o que se valga de medios materiales y personales ajenos, nada indica que lo que es la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social.

21º En fin, el texto del Convenio es realmente similar al del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 21 de aquel Reglamento prevenía que el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en España será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión y dirección. Y el artículo 22 definía las circunstancias en las que se entendía realizada en un determinado lugar la gestión y dirección.

No aparece mencionado ni una sola vez en las referidas sentencias del TS el artículo siguiente al 22 de aquel viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, esto es, el 23, que también reproducimos:

“Art. 23. Aplicación del criterio de dirección efectiva.

2. Cuando en el domicilio social no se den todas las circunstancias que se señalan en el artículo anterior, el domicilio fiscal se fijará aplicando, en el orden que se señalan, los siguientes criterios:

- a) Donde coincidan las circunstancias a), b) y c) del artículo anterior.
- b) Donde coincidan las circunstancias a) y b) del artículo anterior
- c) Donde coincidan las circunstancias a) o b) con la c) y el domicilio social.
- d) Donde coincida la circunstancia a) o b) con el domicilio social.

2. Cuando por aplicación de las normas del apartado anterior no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, prevalecerá aquel en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.”

Teniendo que asumir la ultraactividad del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, por la misma regla de tres ha de asumirse la del artículo 23, que aún sería más impeditivo de la aplicación de la cláusula supletoria de donde se halle la mayor parte del inmovilizado.

A la vista de los contenidos de esas sentencias parece posible que ni siquiera se considerase su interés, por concurrir en los casos de autos todas y cada una de las circunstancias del artículo 22 en el territorio donde el Alto Tribunal confirmó que se encontraba el domicilio (el vasco): lugar de la contratación, lugar de la llevanza de la contabilidad y lugar del domicilio de administradores y gerentes.

Si hubiera algún resquicio por donde atacar el hecho de que la dirección y administración está en Madrid en el caso objeto del presente conflicto, la flexibilidad del artículo 23 lo imposibilita al máximo, dándose las circunstancias incontestables y probadas que ya hemos indicado: (i) que el domicilio social se había trasladado a territorio común; (ii) que los administradores estaban domiciliados en Madrid; (y iii) que la gestión contable y fiscal se realizaba desde Madrid.

22º Como ya se ha dicho, por simple que sea la gestión de una explotación eólica y relevantes las infraestructuras físicas, eso ya lo pudo haber valorado el Tribunal Supremo entre 2010 y 2015 y no lo hizo, por lo que no podemos subvertir su criterio.

Lo que ha sucedido es que la ubicación del mayor valor del inmovilizado ha sido sistemáticamente ignorada en todos los casos vistos en los que se ha planteado discrepancia sobre el domicilio de empresas dedicadas a la explotación de infraestructuras de energías renovables.

Debiendo interpretarse el contenido del Convenio en función del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a la vista del artículo 23 de dicho Reglamento, el territorio común es en el que coinciden las circunstancias a) o b) con la c) del artículo 22 y el domicilio social. Al menos desde la perspectiva de las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 23 ha de admitirse la corrección de lo que pretende la AEAT. Desde luego la gestión contable/fiscal se venía realizando en Madrid, y en Madrid estaban domiciliados los administradores. Respecto de la contratación general, podríamos entrar en discusión acerca de si la gestión operativa externalizada y efectuada por una empresa navarra absorbería o no el contenido de la letra a) del artículo 22 del Reglamento. Creemos innecesario entrar en ello, a la vista del artículo 23 del Reglamento y en función de lo que decimos a continuación. Obsérvese que la única diferencia que se presenta antes y después de octubre de 2014, momento en el cual la propia HFN admite que el domicilio fiscal ya no está en Navarra, se halla en el cambio de la empresa gestora externa que realizaba la gestión operativa de las instalaciones –hasta octubre de 2014 se trataba de una empresa de la localidad navarra de CCC-. Nos parece una diferencia demasiado débil para sostener por sí sola que antes el domicilio fiscal se encuentre en Navarra y después en territorio común.

Fuera de una interpretación literalista, si a la hora de determinar dónde se realiza la gestión y dirección de una sociedad hubiéramos de valorar el conjunto de las evidencias que aparecen en el conflicto suscitado, nos resulta muy significativo lo que sucedió en el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013. En este caso la HFN rechaza que el domicilio fiscal se fije en territorio navarro y, aunque la Junta Arbitral del

Concierto desestimó su pretensión, el Tribunal Supremo le daría después la razón. Pues bien, nos parece que en un caso como este había más actividad de dirección en territorio navarro del que se demuestra en el que ahora estamos resolviendo: la residencia en Pamplona del administrador y del asesor fiscal. Aun habiendo más actividad de gestión y dirección, de nada sirvió y, a instancia de la propia HFN, el hecho de que el domicilio social se hubiera fijado en Vitoria, junto con que dentro de las limitadísimas operaciones que realizaba la sociedad las más importantes se pudieran conectar con la capital vasca, fue suficiente para la decisión del Alto Tribunal.

En efecto, en el asunto que estamos resolviendo, la actividad de dirección desarrollada en Madrid es, sin duda, cualitativamente más relevante que la desarrollada en Vitoria por la empresa objeto del conflicto resuelto por el Tribunal Supremo en 2013.

En conclusión, por todo lo dicho en este fundamento y en los anteriores el domicilio fiscal no puede fijarse en territorio navarro.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de AAA se halla en territorio común.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.

RESOLUCIÓN DE 23 DE JULIO DE 2020. CONFLICTO 127/2019

Conflicto: 127/2019
Promotor: Administración General del Estado
Administraciones en conflicto: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra
Objeto: Discrepancia respecto del domicilio fiscal
Fecha de la resolución: 23 de julio de 2020

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

En Pamplona, a 23 de julio de 2020, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 127/2019, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal del obligado tributario, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1. Planteamiento del conflicto**

1º El día 5 de abril de 2019 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal del obligado tributario AAA, entre el 1 de enero de 2013 y el 6 de marzo de 2017, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). Previamente la AEAT había solicitado de la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN) –y con esta denominación nos referiremos a ella, independientemente del momento al que se remonte su actuación- el cambio de domicilio de territorio foral a común. Sin perjuicio de lo que se dirá más abajo a la AEAT no le constaba respuesta a su solicitud en el momento de presentar el escrito de interposición

2º Al entender de la AEAT esta sociedad no tiene el domicilio en Navarra, sino en territorio común (Madrid). Señala la AEAT que el domicilio social se había trasladado desde territorio foral al común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011, modificándolo, dentro del territorio común, en el año 2016. Y, sin embargo, no se presentó declaración censal modificando el domicilio fiscal y designando uno en territorio común hasta marzo de 2017. Se trata de una sociedad unipersonal cuyo socio único tiene el domicilio fiscal en territorio común desde 2011, adquirida por otro propietario, también domiciliado en territorio común, en 2016. El domicilio de los administradores también se halla en territorio común.

Por lo demás, las cuentas anuales se han depositado desde 2012 en el Registro Mercantil de Madrid.

3º Dice la AEAT que, de acuerdo con la información obtenida, las instalaciones fotovoltaicas están ubicadas en diversos municipios, allí donde se produce la energía, si bien ni disponen de local alguno en esos lugares, ni la gestión técnica y administrativa se realiza en lugar diferente que el de su domicilio social. A fin de demostrar lo que propone, aporta una serie de evidencias y aporta la síntesis de algunas resoluciones judiciales.

I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 26 de abril de 2019 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.

5º Si bien no se presentan alegaciones, se tiene conocimiento de que la HFN ha notificado a la AEAT con fecha 14 de junio de 2019 el rechazo parcial de la propuesta de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, por considerar que entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014 el mismo estuvo en el territorio foral de Navarra y aceptar, por tanto, que a partir de dicha fecha no está acreditado que el domicilio fiscal se hallaba en Navarra.

I.3. Instrucción

6º No habiéndose recibido, pues, alegaciones, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 27 de junio de 2019 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.

7º Con fecha de 15 de julio de 2019 el Director General de la AEAT registra un escrito en el que, en primer lugar, se pone en conocimiento de la Junta lo indicado en el antecedente 5.º A la vista de ello considera que el objeto del conflicto debe delimitarse en cuanto al nuevo periodo objeto de controversia.

8º Con fecha de 22 de julio de 2019 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución dando traslado a las partes del escrito de la AEAT al que nos acabamos de referir. Consecuencia de ello es el acuerdo del Presidente de la Junta Arbitral de 22 de octubre de 2019 por el que, a la vista de lo que obra en el expediente, se declara que el objeto del conflicto se circunscribe exclusivamente al periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y 23 de octubre de 2014.

9º Entretanto, con fecha de 30 de julio de 2019, había comparecido la HFN, y aportado documental consistente en: (i) resolución del Director Gerente de HFN por la que se rechaza parcialmente la propuesta de cambio de domicilio fiscal; (y ii) informe del Servicio de Inspección tributaria al respecto. La Junta Arbitral tenía conocimiento de estos documentos con carácter previo a su aportación por la HFN, al haber sido incorporados por la propia AEAT. La HFN había manifestado de manera expresa que no existía por su parte inconveniente en la continuación del procedimiento arbitral en los nuevos términos fijados por la AEAT.

El informe del Servicio de Inspección de la HFN pone de manifiesto que, si bien desde 2011 se hace constar un domicilio en territorio común, lo es a efectos de notificaciones, manteniéndose el domicilio fiscal en Navarra. Esto obedecía –dice la HFN- a que la gestión fiscal de la entidad estaba atribuida a una sociedad precisamente con domicilio en la dirección indicada a efectos de notificaciones. Añade que, si bien el domicilio social se trasladó a Madrid en 2016, no es hasta 2018 cuando se traslada la gestión administrativa y dirección de los negocios que se llevaba hasta entonces en Navarra. Finalmente advierte que se da el hecho curioso que en las relaciones contractuales entre la gestora fiscal y las sociedades del grupo se establece como domicilio el del apoderado que interviene en la firma de los contratos, fuera de España.

La HFN aporta información acerca de las cuentas bancarias, indicando que hasta 2016 sólo existía una única cuenta en una sucursal en un municipio navarro. Incluso en años posteriores, la inmensa mayoría de los movimientos correspondían a la cuenta navarra. También aporta información sobre administradores, representantes y apoderados, con la conclusión de que la gestión administrativa de AAA *“estaba muy descentralizada y que, además, en los aspectos más relevantes, se localizaba precisamente en Navarra al menos en los años 2013 y hasta octubre de 2014 (...)”*.

El informe incluye referencias a actuaciones de obtención de información con el obligado tributario y con terceros, relacionadas con la operación y mantenimiento del parque fotovoltaico en territorio navarro, poniendo de relieve la vinculación con este territorio. Asimismo, al valor del inmovilizado, que principalmente radica en Navarra.

La HFN considera que, según la normativa aplicable, es el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios la clave para determinar el punto de conexión en un caso como este. Y como en el Convenio no se especifican normas para identificarlo, ha de estarse a las circunstancias concretas a la hora de pronunciarse sobre esta cuestión. Al entender de la HFN eso conduce a afirmar que el domicilio de esta empresa se encuentra en territorio foral, puesto que la gestión administrativa y dirección del negocio se realiza en Navarra, en el período controvertido. En concreto, la gestión operativa y de mantenimiento en los años 2013 y 2014 se encontraba externalizada, pagándose las facturas recibidas de parte de la empresa gestora BBB, radicada en el municipio navarro de CCC, desde una cuenta abierta en sucursal en (Navarra). Fue a partir de octubre de 2014 cuando se encarga la gestión operativa a otra entidad, llamada DDD.

Rechaza, desde luego, que se tome como domicilio el que en realidad acoge las oficinas de la empresa que se encargaba de la llevanza de la contabilidad y la presentación de declaraciones y demás solicitudes a Hacienda y al Registro Mercantil. Igualmente, no puede considerarse –dice- el argumento de que en las cuentas bancarias de la entidad conste como domicilio declarado el de dicha empresa.

I.4. Alegaciones finales

10º El Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 22 de octubre de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesados, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

La AEAT comparece con fecha de 29 de octubre de 2019 y la HFN lo hace con fecha de 6 de noviembre de 2019.

11º La AEAT, habiendo examinado los escritos presentados por la HFN, insiste en que la adecuada lectura de la jurisprudencia del TS es que las gestiones administrativas subcontratadas en los ámbitos contable y fiscal son determinantes a la hora de fijar el domicilio fiscal. Y, en consonancia, que es rechazable que las labores de gestión técnica del parque fotovoltaico sean las únicas determinantes para fijar dicho domicilio. Añade que el lugar en el que está localizado el parque fotovoltaico es en una localidad, también navarra, pero no coincidente con el domicilio fiscal declarado. Y que trasladó su domicilio social en Navarra al mismo domicilio donde radica el de la entidad que lleva a cabo su gestión administrativa en Madrid.

Al entender de la AEAT el Tribunal Supremo ha admitido el valor de los criterios del antiguo artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que, en síntesis, acude “*al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de la domiciliación de los administrativos o gerentes*”.

Considera la AEAT incoherente que la HFN dé relevancia a la cuenta bancaria abierta en Navarra, cuando la cuenta ha seguido abierta en los ejercicios en los que la HFN acepta el cambio de domicilio. En relación con la referencia a la cuenta bancaria entiende mucho más importante que la dirección de contacto comunicada por el obligado tributario a la entidad bancaria sea precisamente el domicilio de Madrid.

Añade la AEAT una serie de elementos referidos a las relaciones de ciertas personas –el apoderado- y acontecimientos con la ciudad de Madrid, demostrativos que la relevancia para la empresa.

Finalmente pone de manifiesto que la dirección de los negocios se lleva a cabo por el socio único de FCS, mediante la celebración de reuniones con la empresa externa que lleva la gestión administrativa, en la sede de Madrid. En Madrid, dice, se verifica la contratación general de la entidad, así como la gestión de las cuentas bancarias y la contabilidad; se otorgan las escrituras notariales que resultan necesarias y radica la dirección de contacto facilitada a la entidad bancaria. Lo que no deja de estar dentro de lo que el Tribunal Supremo considera criterios para determinar dónde se encuentra efectivamente centralizada la gestión

administrativa y la dirección de los negocios. Añádase que el obligado sólo tiene en Navarra la instalación de placas fotovoltaicas, no disponiendo allí ni de oficinas ni de personal, y no realizando tampoco ningún tipo de gestión administrativa.

12º La HFN comienza advirtiendo de la existencia de otros tres conflictos similares a este y que, por lo tanto, han de ser resueltos con coherencia.

La HFN pone de manifiesto los matices que presenta la doctrina del Tribunal Supremo y la dificultad que supone hallar una solución correcta en este tipo de casos. Considera la HFN que los elementos probatorios puestos de manifiesto por la AEAT no han acreditado de manera indubitada que sea incorrecto y deba ser rectificado el domicilio de FCS en el período de discusión.

Insistirá la HFN en las peculiaridades de este tipo de empresas y en el escaso mantenimiento tanto técnico como administrativo que precisan (en realidad, la única gestión administrativa real serían los pagos efectuados desde Tudela). Respecto de la “antigua previsión reglamentaria en que pretende apoyarse la AEAT”, considera que tampoco parece especialmente aplicable a entidades participadas por un socio único y cuyos es, en número de dos, son también los del socio único e incluso tienen su residencia habitual en el extranjero.

Dice la HFN que, aunque el obligado tributario no tenía oficinas ni personal propio en Navarra tampoco disponía de tales medios en territorio común, ni tampoco el socio único ha dispuesto de medios materiales y humanos propios ni en Navarra ni en territorio común. Considera que se han tratado de introducir algunas evidencias a favor de la atribución a territorio común en los años en conflicto que, en realidad, corresponden a momentos muy posteriores. Y le sorprende que no se haya realizado ninguna averiguación sobre la realidad de las oficinas de la calle EEE, en Madrid, que podrá estar declarado como domicilio social, pero que no puede ser el domicilio fiscal, por no estar efectivamente centralizada la dirección y gestión del negocio. A su parecer, el proyecto de los parques fotovoltaicos es un proyecto esencialmente navarro, al menos hasta que se resuelve el contrato de operación y mantenimiento de los mismos con la empresa BBB.

II. NORMAS APLICABLES

13º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

j) 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.

k) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

l) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

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.

III.2. Cuestión de fondo

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 domicilio de AAA en el período objeto de la discusión (entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014). A tal fin, ha de tenerse en cuenta lo previsto en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, según el cual:

“A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...) b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.”

Frente a la pretensión de la AEAT, según la cual ni AAA tiene en Navarra su domicilio social ni se realiza en Navarra la gestión administrativa y la dirección de sus negocios (sino en territorio común), la HFN defiende que no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con los criterios del convenio y, por lo tanto, ha de atenderse al territorio donde radica el mayor del inmovilizado de la empresa que, sin duda, es el territorio foral.

En ese sentido, hay dos circunstancias que son incontestables y resultan probadas: (i) que el domicilio social se había trasladado desde territorio navarro a territorio común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011; (y ii) que los administradores, en el período controvertido, no estaban domiciliados en territorio navarro, sino en territorio común (en Madrid), tratándose de dos administradores mancomunados.

Es cierto que en un caso como el que estamos examinando, tanto el modo de explotar una instalación eólica como el modo de administrar una empresa en el siglo XXI, hace que los lazos físicos que vayan más allá de la ubicación de las infraestructuras puedan ser muy débiles. Además de lo que ya hemos considerado probado, también parece claro que en territorio común al menos se lleva de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

La clave para resolver este conflicto está en el mayor o menor rigor que el ordenamiento exija a lo que sea administrar y dirigir un negocio que, una vez en funcionamiento, precisa poca atención, la tarea de los administradores no parece extraordinariamente relevante y la gestión operativa es objeto de externalización.

Si nos atenemos a criterios de justicia material y equidad en el reparto del producto entre la AEAT y la HFN el criterio de donde se halle la mayor parte del inmovilizado responde mucho mejor a la referida justicia. La renta de la empresa se produce donde se hallan los inmovilizados, esto es, las instalaciones de producción de energía eléctrica, y no tenerlo en consideración cuando las desconexiones en la dirección y administración con el territorio foral no son esenciales, deja, sin duda, un poso de insatisfacción.

Lo deja porque no es esta la respuesta que puede dar la Junta Arbitral a este conflicto, ya que existe una clara doctrina jurisprudencial en sentido contrario y a ese sentido tenemos que atenernos.

No obstante todo lo que se va a decir a continuación, las Administraciones ahora en conflicto deberían reflexionar acerca de si conviene abordar su solución por vía normativa.

17º En efecto, en un caso como este la doctrina del Alto Tribunal tiene que ser la base la para la resolución del conflicto, a favor de la pretensión de la AEAT.

Y es que una seriación de conflictos aparentemente similares al que nos ocupa se han resuelto sin tener que llegar a la última solución de las previstas en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, con un razonamiento que dificulta mucho poder manejar esa cláusula residual. Se trata de conflictos entre la AEAT y las diputaciones forales vascas –en particular, la de Bizkaia- en los que se discrepaba sobre el lugar del domicilio a partir de una norma presente en el Concierto económico entre el Estado y el País Vasco, aparentemente igual a la reproducida

respecto del Convenio. Y en los que la actividad de las empresas afectadas era también la misma: empresas que, en el marco de un grupo, explotaban un parque eólico (parques eólicos situados físicamente en territorio común, pero gestionados y dirigidos desde territorio foral).

Como detalle a tener en cuenta, en los casos resueltos por el Alto Tribunal la AEAT se presentaba como demandada y defendía la posición que había mantenido la Junta Arbitral del País Vasco, que había considerado que la competencia no le correspondía a la AEAT sino a la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante, DFB): eran casos en los que el fondo económico era una devolución de IVA de la que tanto la administración del Estado como la foral querían inhibirse. Obsérvese que en el conflicto que estamos resolviendo, más allá del problema de la fijación del domicilio fiscal, está la pretensión sobre el producto del Impuesto sobre Sociedades y ambas administraciones están interesadas en la defensa de que el domicilio fiscal se fije en sus respectivas jurisdicciones. Y también que en nuestro caso el parque eólico está situado físicamente en territorio foral, pero podría considerarse gestionado y dirigido desde territorio común –siendo esa desde luego la posición que sostiene la AEAT-.

18º Pues bien, el Alto Tribunal rechazó la idea de que no podía establecerse el lugar del domicilio fiscal, yendo más allá de una lectura superficial del texto del Concierto. En efecto, perseveró en lo que debiera entenderse por lugar en el que esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Y asumió la relevancia que debía darse al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Nótese que este precepto se encuentra derogado desde hace casi veinticinco años, lo que reconocía el Tribunal Supremo; no obstante lo cual afirma que “conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

El referido artículo 22 decía lo siguiente:

“Art. 22. Dirección efectiva.

Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

g) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

h) Que, en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

i) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.”

La sentencia que invoca la AEAT es una de fecha de 4 de febrero de 2010 (núm. recurso 86/2009), que es ciertamente la matriz de unas cuantas más.

La sentencia de 4 de febrero de 2010 vino a desestimar el recurso núm. 86/2009, promovido en representación de la DFB contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco número 1/2008, de 24 de noviembre. Pretendiendo la DFB que se aplicase la regla supletoria relativa a la mayor presencia de inmovilizados (en territorio común), el Tribunal Supremo consideró que, por el contrario, se podía apurar el precepto convencional y enganchar el domicilio al territorio vasco, estándose al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes. A su entender, se había acreditado que la contratación se realizaba desde Bizkaia, llevándose en ella la contabilidad y emitiéndose desde allí también las facturas para su contabilización, archivo y custodia y en ese sentido señala que constan en el expediente solicitudes de compra y pedidos realizados sobre unos mismos modelos utilizados

por la sociedad matriz, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio de una segunda sociedad del mismo grupo, que era la que ejercía de administrador único; y también constan facturas remitidas por proveedores a la empresa cuyo domicilio se discute, que, o bien iban dirigidas a las oficinas sitas en el territorio vasco (formalmente las de la matriz, en la dirección en la que la Junta Arbitral había decidido que se hallaba el domicilio de la empresa origen del conflicto) o cuando se dirigían a un domicilio en territorio común, tenían un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas de la matriz.

En cuanto a la gestión administrativa y contable advertía el Alto Tribunal que la empresa objeto del conflicto carecía de personal y locales propios y que desde otras sociedades del grupo al que pertenecía, estas sí domiciliadas en territorio vasco, se le prestaban servicios de administración y gerencia, entre otros, los servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión, servicios que al entender del Tribunal Supremo indudablemente forman parte de la gestión administrativa de la empresa.

En cuanto a la dirección, queda acreditado que las tres personas designadas por el socio único para formar parte del consejo de administración de la empresa tenían su domicilio en el País Vasco.

19º A la sentencia de febrero de 2010 le siguieron otras referidas a más empresas del grupo, con la misma problemática, comenzando por dos de fecha de 16 de junio de 2010 (núm. recurso núm. 155 y 193/2009). La fundamentación de las sentencias que resuelven estos asuntos se produce mediante el entrecomillado de la antes comentada de febrero del mismo año 2010, por lo que poco añaden al esclarecimiento del caso que nos ocupa.

Cinco años después se dictarían dos sentencias de fecha 18 de junio de 2015 (núm. recurso 417 y 471/2013). En estos casos, de características aparentemente similares a los anteriores, pues se trataba del mismo grupo de empresas, la DFB trató de demostrar que la Junta Arbitral no había realizado una adecuada valoración de los elementos de prueba obrantes en el expediente, debiendo haber resultado de aplicación el criterio subsidiario del lugar de localización del mayor valor del inmovilizado. A tal fin, explica las a su entender diferencias existentes entre los casos objeto de las sentencias de 2010 y estos mismos. Se centraría en la complejidad de la administración del grupo, con estudio del lugar donde se adoptan las decisiones de primer nivel y defensa de que el territorio común estaba al menos en situación de igualdad con el vasco.

Al entender del Alto Tribunal, en estos casos se realizó por parte de la Junta Arbitral un exhaustivo relato de los hechos a valorar y de las distintas posturas adoptadas por las partes en conflicto, llevándole a concluir del conjunto de pruebas prácticas que se daban en estos casos los mismos presupuestos que le llevaron a la toma de decisión en las resoluciones objeto de confirmación por las sentencias del TS en 2010. Recalca la sala que es a la Junta Arbitral a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba. Y dado que no se logra convencer de la irracionalidad, arbitrariedad o error en la valoración de la prueba realizada por el órgano al que le corresponde, no cabe –dice- más que desestimar la pretensión actuada.

Finalmente se dictaría la sentencia de 15 de diciembre de 2015 (núm. recurso 468/2013), ratificando la decisión de la Junta Arbitral según la cual la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa en cuestión se realizaba en el lugar donde realizaba sus actividades su socio único y administrador, en territorio vasco. En este caso se remitiría a las sentencias de junio de 2015, considerando que había identidad de circunstancias.

20º Conviene reseñar el contenido de estas sentencias, porque tratan de asuntos análogos a los del presente conflicto, relacionados con empresas que presentan exactamente las mismas características. No obstante ello, la vigencia del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 más allá de sus estrictos términos temporales se ha

planteado en casos algo diferentes, incluidos casos conflictivos sobre la fijación del domicilio fiscal entre la AEAT y la HFN referidos a empresas dedicadas a actividades completamente diferentes, como son los casos resueltos por las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (núm. recurso 4891/2016) o de 12 de febrero de 2019 (núm. recurso 654/2017), en recursos presentados precisamente contra resoluciones de esta Junta Arbitral. Igualmente, otras sentencias en el ámbito del concierto económico con el País Vasco, como las de 22 abril 2010 (núm. recurso 147/2009); 13 de octubre de 2011 (núm. recurso 5908/2007) y 20 de diciembre de 2016 (núm. recurso 2292/2015).

Pero es que el artículo 22 del viejo Reglamento ha sido utilizado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de octubre de 2013 (núm. recurso 538/2012) para resolver un conflicto entre la Diputación Foral de Álava y la HFN alrededor de la fijación del domicilio fiscal de una empresa cuya actividad no es tan diferente de la propia de la empresa objeto del asunto que ahora tratamos. En efecto, se trataba de una empresa dedicada a la producción de energía solar, con instalaciones ubicadas en territorio común (provincia de Albacete), discrepando las dos diputaciones acerca de en cuál de los dos territorios forales se debía ubicar el domicilio. Ambas estaban interesadas en desviar el domicilio hasta la otra administración, estando en juego la devolución del IVA.

En este interesante caso se le daría la razón a la HFN, determinando el Alto Tribunal que el domicilio fiscal se encuentra en Álava. El domicilio social se encontraba en Vitoria, en medio de una gestión muy simple, ya que la empresa arrendaba las instalaciones a Iberdrola, que se constituía en su único cliente, limitándose la entidad, simple y llanamente a la actividad de recibir las facturas correspondientes, la gestión bancaria, crear los asientos contables y realizar las tareas anejas a la misma. Las actividades de gestión y dirección se repartían, en cierto modo, entre los territorios de Álava y Navarra. Así:

- En Álava: (i) las relaciones tributarias se llevan a cabo en Vitoria; (ii) en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad.
- En Navarra: (i) la empresa era auxiliada por terceros ajenos a la misma, como el asesor fiscal, que residía en Pamplona; (ii) el administrador también residía en Pamplona.

Los datos que obran en el expediente no le indicaron al juzgador que la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social. Recalca la proximidad de las dos ciudades para restar relevancia al domicilio de asesor fiscal y administrador y concluye que *“estamos en presencia de una sociedad que establece su domicilio social en Álava, ciudad en la que se lleva a cabo las operaciones más importantes de su actividad, que vinculada a otras sociedades, dada la limitadísima actividad desarrollada, se vale de los medios materiales y personales para dotarse de una organización adecuada a los efectos de la correcta gestión administrativa y de dirección de la misma en la misma ciudad en la que posee su domicilio social”*. Al domicilio social se le da una gran trascendencia, sin que el auxilio por terceros ajenos a la empresa, o que se valga de medios materiales y personales ajenos, nada indica que lo que es la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social.

21º En fin, el texto del Convenio es realmente similar al del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 21 de aquel Reglamento prevenía que el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en España será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión y dirección. Y el artículo 22 definía las circunstancias en las que se entendía realizada en un determinado lugar la gestión y dirección.

No aparece mencionado ni una sola vez en las referidas sentencias del TS el artículo siguiente al 22 de aquel viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, esto es, el 23, que también reproducimos:

“Art. 23. Aplicación del criterio de dirección efectiva.

1. Cuando en el domicilio social no se den todas las circunstancias que se señalan en el artículo anterior, el domicilio fiscal se fijará aplicando, en el orden que se señalan, los siguientes criterios:
 - a. Donde coincidan las circunstancias a), b) y c) del artículo anterior.
 - b. Donde coincidan las circunstancias a) y b) del artículo anterior
 - c. Donde coincidan las circunstancias a) o b) con la c) y el domicilio social.
 - d. Donde coincida la circunstancia a) o b) con el domicilio social.
2. Cuando por aplicación de las normas del apartado anterior no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, prevalecerá aquel en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.”

Teniendo que asumir la ultraactividad del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, por la misma regla de tres ha de asumirse la del artículo 23, que aún sería más impeditivo de la aplicación de la cláusula supletoria de donde se halle la mayor parte del inmovilizado.

A la vista de los contenidos de esas sentencias parece posible que ni siquiera se considerase su interés, por concurrir en los casos de autos todas y cada una de las circunstancias del artículo 22 en el territorio donde el Alto Tribunal confirmó que se encontraba el domicilio (el vasco): lugar de la contratación, lugar de la llevanza de la contabilidad y lugar del domicilio de administradores y gerentes.

Si hubiera algún resquicio por donde atacar el hecho de que la dirección y administración está en Madrid en el caso objeto del presente conflicto, la flexibilidad del artículo 23 lo imposibilita al máximo, dándose las circunstancias incontestables y probadas que ya hemos indicado: (i) que el domicilio social se había trasladado a territorio común; (ii) que los administradores estaban domiciliados en Madrid; (y iii) que la gestión contable y fiscal se realizaba desde Madrid.

22º Como ya se ha dicho, por simple que sea la gestión de una explotación eólica y relevantes las infraestructuras físicas, eso ya lo pudo haber valorado el Tribunal Supremo entre 2010 y 2015 y no lo hizo, por lo que no podemos subvertir su criterio.

Lo que ha sucedido es que la ubicación del mayor valor del inmovilizado ha sido sistemáticamente ignorada en todos los casos vistos en los que se ha planteado discrepancia sobre el domicilio de empresas dedicadas a la explotación de infraestructuras de energías renovables.

Debiendo interpretarse el contenido del Convenio en función del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a la vista del artículo 23 de dicho Reglamento, el territorio común es en el que coinciden las circunstancias a) o b) con la c) del artículo 22 y el domicilio social. Al menos desde la perspectiva de las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 23 ha de admitirse la corrección de lo que pretende la AEAT. Desde luego la gestión contable/fiscal se venía realizando en Madrid, y en Madrid estaban domiciliados los administradores. Respecto de la contratación general, podríamos entrar en discusión acerca de si la gestión operativa externalizada y efectuada por una empresa navarra absorbería o no el contenido de la letra a) del artículo 22 del Reglamento. Creemos innecesario entrar en ello, a la vista del artículo 23 del Reglamento y en función de lo que decimos a continuación. Obsérvese que la única diferencia que se presenta antes y después de octubre de 2014, momento en el cual la propia HFN admite que el domicilio fiscal ya no está en Navarra, se halla en el cambio de la empresa gestora externa que realizaba la gestión operativa de las instalaciones –hasta octubre de 2014 se trataba de una empresa de la localidad navarra de CCC-. Nos parece una diferencia demasiado débil para sostener por sí sola que antes el domicilio fiscal se encuentre en Navarra y después en territorio común.

Fuera de una interpretación literalista, si a la hora de determinar dónde se realiza la gestión y dirección de una sociedad hubiéramos de valorar el conjunto de las evidencias que

aparecen en el conflicto suscitado, nos resulta muy significativo lo que sucedió en el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013. En este caso la HFN rechaza que el domicilio fiscal se fije en territorio navarro y, aunque la Junta Arbitral del Concierto desestimó su pretensión, el Tribunal Supremo le daría después la razón. Pues bien, nos parece que en un caso como éste había más actividad de dirección en territorio navarro del que se demuestra en el que ahora estamos resolviendo: la residencia en Pamplona del administrador y del asesor fiscal. Aun habiendo más actividad de gestión y dirección, de nada sirvió y, a instancia de la propia HFN, el hecho de que el domicilio social se hubiera fijado en Vitoria, junto con que dentro de las limitadísimas operaciones que realizaba la sociedad las más importantes se pudieran conectar con la capital vasca, fue suficiente para la decisión del Alto Tribunal.

En efecto, en el asunto que estamos resolviendo, la actividad de dirección desarrollada en Madrid es, sin duda, cualitativamente más relevante que la desarrollada en Vitoria por la empresa objeto del conflicto resuelto por el Tribunal Supremo en 2013.

En conclusión, por todo lo dicho en este fundamento y en los anteriores el domicilio fiscal no puede fijarse en territorio navarro.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de AAA se halla en territorio común.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

RESOLUCIÓN DE 23 DE JULIO DE 2020. CONFLICTO 126/2019

Conflicto: 126/2019
Promotor: Administración General del Estado
Administraciones en conflicto: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra
Objeto: Discrepancia respecto del domicilio fiscal
Fecha de la resolución: 23 de julio de 2020

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

En Pamplona, a 23 de julio de 2020, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 126/2019, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal del obligado tributario, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1. Planteamiento del conflicto**

1º El día 29 de marzo de 2019 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal del obligado tributario AAA, entre el 1 de enero de 2013 y el 6 de marzo de 2017, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). Previamente la AEAT había solicitado de la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN) –y con esta denominación nos referiremos a ella, independientemente del momento al que se remonte su actuación- el cambio de domicilio de territorio foral a común. Sin perjuicio de lo que se dirá más abajo a la AEAT no le constaba respuesta a su solicitud en el momento de presentar el escrito de interposición

2º Al entender de la AEAT esta sociedad no tiene el domicilio en Navarra, sino en territorio común (Madrid). Señala la AEAT que el domicilio social se había trasladado desde territorio foral al común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011, modificándolo, dentro del territorio común, en el año 2016. Y, sin embargo, no se presentó declaración censal modificando el domicilio fiscal y designando uno en territorio común hasta marzo de 2017. Se trataba de una sociedad unipersonal cuyo socio único tiene el domicilio fiscal en territorio común desde 2011, adquirida por otro propietario, también domiciliado en territorio común, en 2016. El domicilio de los administradores también se halla en territorio común.

Por lo demás, las cuentas anuales se han depositado desde 2012 en el Registro Mercantil de Madrid.

3º Dice la AEAT que, de acuerdo con la información obtenida, las instalaciones fotovoltaicas están ubicadas en diversos municipios, allí donde se produce la energía, si bien ni disponen de local alguno en esos lugares, ni la gestión técnica y administrativa se realiza en lugar diferente que el de su domicilio social. A fin de demostrar lo que propone, aporta una serie de evidencias y aporta la síntesis de algunas resoluciones judiciales.

I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 26 de abril de 2019, 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.

5º Si bien no se presentan alegaciones, se tiene conocimiento de que la HFN ha notificado a la AEAT con fecha 14 de junio de 2019 el rechazo parcial de la propuesta de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, por considerar que entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014 el mismo estuvo en el territorio foral de Navarra y aceptar, por tanto, que a partir de dicha fecha no está acreditado que el domicilio fiscal se hallaba en Navarra.

I.3. Instrucción

6º No habiéndose recibido, pues, alegaciones, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 27 de junio de 2019 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.

7º Con fecha de 15 de julio de 2019 el Director General de la AEAT registra un escrito en el que, en primer lugar, se pone en conocimiento de la Junta lo indicado en el antecedente 5.º A la vista de ello considera que el objeto del conflicto debe delimitarse en cuanto al nuevo periodo objeto de controversia.

8º Con fecha de 22 de julio de 2019 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución dando traslado a las partes del escrito de la AEAT al que nos acabamos de referir. Consecuencia de ello es el acuerdo del Presidente de la Junta Arbitral de 22 de octubre de 2019 por el que, a la vista de lo que obra en el expediente, se declara que el objeto del conflicto se circunscribe exclusivamente al periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y 23 de octubre de 2014.

9º Entretanto, con fecha de 30 de julio de 2019, había comparecido la HFN, y aportado documental consistente en: (i) resolución del Director Gerente de HFN por la que se rechaza parcialmente la propuesta de cambio de domicilio fiscal; (y ii) informe del Servicio de Inspección tributaria al respecto. La Junta Arbitral tenía conocimiento de estos documentos con carácter previo a su aportación por la HFN, al haber sido incorporados por la propia AEAT. La HFN había manifestado de manera expresa que no existía por su parte inconveniente en la continuación del procedimiento arbitral en los nuevos términos fijados por la AEAT.

El informe del Servicio de Inspección de la HFN pone de manifiesto que, si bien desde 2011 se hace constar un domicilio en territorio común, lo es a efectos de notificaciones, manteniéndose el domicilio fiscal en Navarra. Esto obedecía –dice la HFN- a que la gestión fiscal de la entidad estaba atribuida a una sociedad precisamente con domicilio en la dirección indicada a efectos de notificaciones. Añade que, si bien el domicilio social se trasladó a Madrid en 2016, no es hasta 2018 cuando se traslada la gestión administrativa y dirección de los negocios que se llevaba hasta entonces en Navarra. Finalmente advierte que se da el hecho curioso que en las relaciones contractuales entre la gestora fiscal y las sociedades del grupo se establece como domicilio el del apoderado que interviene en la firma de los contratos, fuera de España.

La HFN aporta información acerca de las cuentas bancarias, indicando que hasta 2016 sólo existía una única cuenta en una sucursal en un municipio navarro. Incluso en años posteriores, la inmensa mayoría de los movimientos correspondían a la cuenta navarra. También aporta información sobre administradores, representantes y apoderados, con la conclusión de que la gestión administrativa de AAA *“estaba muy descentralizada y que, además, en los aspectos más relevantes, se localizaba precisamente en Navarra al menos en los años 2013 y hasta octubre de 2014 (...).”*

El informe incluye referencias a actuaciones de obtención de información con el obligado tributario y con terceros, relacionadas con la operación y mantenimiento del parque fotovoltaico

en territorio navarro, poniendo de relieve la vinculación con este territorio. Asimismo, al valor del inmovilizado, que principalmente radica en Navarra.

La HFN considera que, según la normativa aplicable, es el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios la clave para determinar el punto de conexión en un caso como este. Y como en el Convenio no se especifican normas para identificarlo, ha de estarse a las circunstancias concretas a la hora de pronunciarse sobre esta cuestión. Al entender de la HFN eso conduce a afirmar que el domicilio de esta empresa se encuentra en territorio foral, puesto que la gestión administrativa y dirección del negocio se realiza en Navarra, en el período controvertido. En concreto, la gestión operativa y de mantenimiento en los años 2013 y 2014 se encontraba externalizada, pagándose las facturas recibidas de parte de la empresa gestora EEE, radicada en el municipio navarro de BBB, desde una cuenta abierta en sucursal en (Navarra). Fue a partir de octubre de 2014 cuando se encarga la gestión operativa a otra entidad, llamada CCC.

Rechaza, desde luego, que se tome como domicilio el que en realidad acoge las oficinas de la empresa que se encargaba de la llevanza de la contabilidad y la presentación de declaraciones y demás solicitudes a Hacienda y al Registro Mercantil. Igualmente, no puede considerarse –dice- el argumento de que en las cuentas bancarias de la entidad conste como domicilio declarado el de dicha empresa.

I.4. Alegaciones finales

10º El Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 22 de octubre de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesados, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

La AEAT comparece con fecha de 29 de octubre de 2019 y la HFN lo hace con fecha de 6 de noviembre de 2019.

11º La AEAT, habiendo examinado los escritos presentados por la HFN, insiste en que la adecuada lectura de la jurisprudencia del TS es que las gestiones administrativas subcontratadas en los ámbitos contable y fiscal son determinantes a la hora de fijar el domicilio fiscal. Y, en consonancia, que es rechazable que las labores de gestión técnica del parque fotovoltaico sean las únicas determinantes para fijar dicho domicilio. Añade que el lugar en el que está localizado el parque fotovoltaico es en una localidad, también navarra, pero no coincidente con el domicilio fiscal declarado. Y que trasladó su domicilio social en Navarra al mismo domicilio donde radica el de la entidad que lleva a cabo su gestión administrativa en Madrid.

Al entender de la AEAT, el Tribunal Supremo ha admitido el valor de los criterios del antiguo artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que, en síntesis, acude “al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de la domiciliación de los administrativos o gerentes”.

Considera la AEAT incoherente que la HFN dé relevancia a la cuenta bancaria abierta en Navarra, cuando la cuenta ha seguido abierta en los ejercicios en los que la HFN acepta el cambio de domicilio. En relación con la referencia a la cuenta bancaria entiende mucho más importante que la dirección de contacto comunicada por el obligado tributario a la entidad bancaria sea precisamente el domicilio de Madrid.

Añade la AEAT una serie de elementos referidos a las relaciones de ciertas personas –el apoderado- y acontecimientos con la ciudad de Madrid, demostrativos que la relevancia para la empresa.

Finalmente pone de manifiesto que la dirección de los negocios se lleva a cabo por el socio único de FCS, mediante la celebración de reuniones con la empresa externa que lleva la gestión administrativa, en la sede de Madrid. En Madrid, dice, se verifica la contratación general de la entidad, así como la gestión de las cuentas bancarias y la contabilidad; se

otorgan las escrituras notariales que resultan necesarias y radica la dirección de contacto facilitada a la entidad bancaria. Lo que no deja de estar dentro de lo que el Tribunal Supremo considera criterios para determinar dónde se encuentra efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Añádase que el obligado sólo tiene en Navarra la instalación de placas fotovoltaicas, no disponiendo allí ni de oficinas ni de personal, y no realizando tampoco ningún tipo de gestión administrativa.

12º La HFN comienza advirtiendo de la existencia de otros tres conflictos similares a éste y que, por lo tanto, han de ser resueltos con coherencia.

La HFN pone de manifiesto los matices que presenta la doctrina del Tribunal Supremo y la dificultad que supone hallar una solución correcta en este tipo de casos. Considera la HFN que los elementos probatorios puestos de manifiesto por la AEAT no han acreditado de manera indubitada que sea incorrecto y deba ser rectificado el domicilio de FCS en el período de discusión.

Insistirá la HFN en las peculiaridades de este tipo de empresas y en el escaso mantenimiento tanto técnico como administrativo que precisan (en realidad, la única gestión administrativa real serían los pagos efectuados desde (Navarra). Respecto de la “antigua previsión reglamentaria en que pretende apoyarse la AEAT”, considera que tampoco parece especialmente aplicable a entidades participadas por un socio único y cuyos es, en número de dos, son también los del socio único e incluso tienen su residencia habitual en el extranjero.

Dice la HFN que, aunque el obligado tributario no tenía oficinas ni personal propio en Navarra tampoco disponía de tales medios en territorio común, ni tampoco el socio único ha dispuesto de medios materiales y humanos propios ni en Navarra ni en territorio común. Considera que se han tratado de introducir algunas evidencias a favor de la atribución a territorio común en los años en conflicto que, en realidad, corresponden a momentos muy posteriores. Y le sorprende que no se haya realizado ninguna averiguación sobre la realidad de las oficinas de la calle de DDD, en Madrid, que podrá estar declarado como domicilio social, pero que no puede ser el domicilio fiscal, por no estar efectivamente centralizada la dirección y gestión del negocio. A su parecer, el proyecto de los parques fotovoltaicos es un proyecto esencialmente navarro, al menos hasta que se resuelve el contrato de operación y mantenimiento de los mismos con la empresa EEE.

II. NORMAS APLICABLES

13º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

m) 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.

n) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

o) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

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.

III.2. Cuestión de fondo

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 domicilio de AAA en el período objeto de la discusión (entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014). A tal fin, ha de tenerse en cuenta lo previsto en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, según el cual:

“A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...) b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.”

Frente a la pretensión de la AEAT, según la cual ni AAA tiene en Navarra su domicilio social ni se realiza en Navarra la gestión administrativa y la dirección de sus negocios (sino en territorio común), la HFN defiende que no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con los criterios del convenio y, por lo tanto, ha de atenderse al territorio donde radica el mayor del inmovilizado de la empresa que, sin duda, es el territorio foral.

En ese sentido, hay dos circunstancias que son incontestables y resultan probadas: (i) que el domicilio social se había trasladado desde territorio navarro a territorio común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011; (y ii) que los administradores, en el período controvertido, no estaban domiciliados en territorio navarro, sino en territorio común (en Madrid), tratándose de dos administradores mancomunados.

Es cierto que en un caso como el que estamos examinando, tanto el modo de explotar una instalación eólica como el modo de administrar una empresa en el siglo XXI, hace que los lazos físicos que vayan más allá de la ubicación de las infraestructuras puedan ser muy débiles. Además de lo que ya hemos considerado probado, también parece claro que en territorio común al menos se lleva de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

La clave para resolver este conflicto está en el mayor o menor rigor que el ordenamiento exija a lo que sea administrar y dirigir un negocio que, una vez en funcionamiento, precisa poca atención, la tarea de los administradores no parece extraordinariamente relevante y la gestión operativa es objeto de externalización.

Si nos atenemos a criterios de justicia material y equidad en el reparto del producto entre la AEAT y la HFN, el criterio de donde se halle la mayor parte del inmovilizado responde mucho mejor a la referida justicia. La renta de la empresa se produce donde se hallan los inmovilizados, esto es, las instalaciones de producción de energía eléctrica, y no tenerlo en consideración cuando las desconexiones en la dirección y administración con el territorio foral no son esenciales, deja, sin duda, un poso de insatisfacción.

Lo deja porque no es ésta la respuesta que puede dar la Junta Arbitral a este conflicto, ya que existe una clara doctrina jurisprudencial en sentido contrario y a ese sentido tenemos que atenernos.

No obstante, todo lo que se va a decir a continuación, las Administraciones ahora en conflicto deberían reflexionar acerca de si conviene abordar su solución por vía normativa.

17º En efecto, en un caso como este la doctrina del Alto Tribunal tiene que ser la base la para la resolución del conflicto, a favor de la pretensión de la AEAT.

Y es que una seriación de conflictos aparentemente similares al que nos ocupa se han resuelto sin tener que llegar a la última solución de las previstas en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, con un razonamiento que dificulta mucho poder manejar esa cláusula residual. Se trata de conflictos entre la AEAT y las diputaciones forales vascas —en particular, la de Nafarroako Gobernua Ogasuneko eta Finantza Politikako Departamentua Nafarroako Zerga Ogasuna
Gobierno de Navarra Departamento de Hacienda y Política Financiera Hacienda Tributaria de Navarra

Bizkaia- en los que se discrepaba sobre el lugar del domicilio a partir de una norma presente en el Concierto económico entre el Estado y el País Vasco, aparentemente igual a la reproducida respecto del Convenio. Y en los que la actividad de las empresas afectadas era también la misma: empresas que, en el marco de un grupo, explotaban un parque eólico (parques eólicos situados físicamente en territorio común, pero gestionados y dirigidos desde territorio foral).

Como detalle a tener en cuenta, en los casos resueltos por el Alto Tribunal la AEAT se presentaba como demandada y defendía la posición que había mantenido la Junta Arbitral del País Vasco, que había considerado que la competencia no le correspondía a la AEAT sino a la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante, DFB): eran casos en los que el fondo económico era una devolución de IVA de la que tanto la administración del Estado como la foral querían inhibirse. Obsérvese que en el conflicto que estamos resolviendo, más allá del problema de la fijación del domicilio fiscal, está la pretensión sobre el producto del Impuesto sobre Sociedades y ambas administraciones están interesadas en la defensa de que el domicilio fiscal se fije en sus respectivas jurisdicciones. Y también que en nuestro caso el parque eólico está situado físicamente en territorio foral, pero podría considerarse gestionado y dirigido desde territorio común –siendo esa desde luego la posición que sostiene la AEAT-.

18º Pues bien, el Alto Tribunal rechazó la idea de que no podía establecerse el lugar del domicilio fiscal, yendo más allá de una lectura superficial del texto del Concierto. En efecto, perseveró en lo que debiera entenderse por lugar en el que esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Y asumió la relevancia que debía darse al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Nótese que este precepto se encuentra derogado desde hace casi veinticinco años, lo que reconocía el Tribunal Supremo; no obstante lo cual, afirma que *“conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*.

El referido artículo 22 decía lo siguiente:

“Art. 22. Dirección efectiva.

Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

j) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

k) Que en él o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

l) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.”

La sentencia que invoca la AEAT es una de fecha de 4 de febrero de 2010 (núm. recurso 86/2009), que es ciertamente la matriz de unas cuantas más.

La sentencia de 4 de febrero de 2010 vino a desestimar el recurso núm. 86/2009, promovido en representación de la DFB contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco número 1/2008, de 24 de noviembre. Pretendiendo la DFB que se aplicase la regla supletoria relativa a la mayor presencia de inmovilizados (en territorio común), el Tribunal Supremo consideró que, por el contrario, se podía apurar el precepto convencional y enganchar el domicilio al territorio vasco, estándose al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes. A su entender, se había acreditado que la contratación se realizaba desde Bizkaia, llevándose en ella la contabilidad y emitiéndose desde allí también las

facturas para su contabilización, archivo y custodia y en ese sentido señala que constan en el expediente solicitudes de compra y pedidos realizados sobre unos mismos modelos utilizados por la sociedad matriz, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio de una segunda sociedad del mismo grupo, que era la que ejercía de administrador único; y también constan facturas remitidas por proveedores a la empresa cuyo domicilio se discute, que, o bien iban dirigidas a las oficinas sitas en el territorio vasco (formalmente las de la matriz, en la dirección en la que la Junta Arbitral había decidido que se hallaba el domicilio de la empresa origen del conflicto) o cuando se dirigían a un domicilio en territorio común, tenían un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas de la matriz.

En cuanto a la gestión administrativa y contable advertía el Alto Tribunal que la empresa objeto del conflicto carecía de personal y locales propios y que desde otras sociedades del grupo al que pertenecía, estas sí domiciliadas en territorio vasco, se le prestaban servicios de administración y gerencia, entre otros, los servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión, servicios que al entender del Tribunal Supremo indudablemente forman parte de la gestión administrativa de la empresa.

En cuanto a la dirección, queda acreditado que las tres personas designadas por el socio único para formar parte del consejo de administración de la empresa tenían su domicilio en el País Vasco.

19º A la sentencia de febrero de 2010 le siguieron otras referidas a más empresas del grupo, con la misma problemática, comenzando por dos de fecha de 16 de junio de 2010 (núm. recurso núm. 155 y 193/2009). La fundamentación de las sentencias que resuelven estos asuntos se produce mediante el entrecomillado de la antes comentada de febrero del mismo año 2010, por lo que poco añaden al esclarecimiento del caso que nos ocupa.

Cinco años después se dictarían dos sentencias de fecha 18 de junio de 2015 (núm. recurso 417 y 471/2013). En estos casos, de características aparentemente similares a los anteriores, pues se trataba del mismo grupo de empresas, la DFB trató de demostrar que la Junta Arbitral no había realizado una adecuada valoración de los elementos de prueba obrantes en el expediente, debiendo haber resultado de aplicación el criterio subsidiario del lugar de localización del mayor valor del inmovilizado. A tal fin, explica las a su entender diferencias existentes entre los casos objeto de las sentencias de 2010 y estos mismos. Se centraría en la complejidad de la administración del grupo, con estudio del lugar donde se adoptan las decisiones de primer nivel y defensa de que el territorio común estaba al menos en situación de igualdad con el vasco.

Al entender del Alto Tribunal, en estos casos se realizó por parte de la Junta Arbitral un exhaustivo relato de los hechos a valorar y de las distintas posturas adoptadas por las partes en conflicto, llevándole a concluir del conjunto de pruebas prácticas que se daban en estos casos los mismos presupuestos que le llevaron a la toma de decisión en las resoluciones objeto de confirmación por las sentencias del TS en 2010. Recalca la sala que es a la Junta Arbitral a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba. Y dado que no se logra convencer de la irracionalidad, arbitrariedad o error en la valoración de la prueba realizada por el órgano al que le corresponde, no cabe –dice- más que desestimar la pretensión actuada.

Finalmente se dictaría la sentencia de 15 de diciembre de 2015 (núm. recurso 468/2013), ratificando la decisión de la Junta Arbitral según la cual la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa en cuestión se realizaba en el lugar donde realizaba sus actividades su socio único y administrador, en territorio vasco. En este caso se remitiría a las sentencias de junio de 2015, considerando que había identidad de circunstancias.

20º Conviene reseñar el contenido de estas sentencias, porque tratan de asuntos análogos a los del presente conflicto, relacionados con empresas que presentan exactamente

las mismas características. No obstante ello, la vigencia del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 más allá de sus estrictos términos temporales se ha planteado en casos algo diferentes, incluidos casos conflictivos sobre la fijación del domicilio fiscal entre la AEAT y la HFN referidos a empresas dedicadas a actividades completamente diferentes, como son los casos resueltos por las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (núm. recurso 4891/2016) o de 12 de febrero de 2019 (núm. recurso 654/2017), en recursos presentados precisamente contra resoluciones de esta Junta Arbitral. Igualmente, otras sentencias en el ámbito del concierto económico con el País Vasco, como las de 22 abril 2010 (núm. recurso 147/2009); 13 de octubre de 2011 (núm. recurso 5908/2007) y 20 de diciembre de 2016 (núm. recurso 2292/2015).

Pero es que el artículo 22 del viejo Reglamento ha sido utilizado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de octubre de 2013 (núm. recurso 538/2012) para resolver un conflicto entre la Diputación Foral de Álava y la HFN alrededor de la fijación del domicilio fiscal de una empresa cuya actividad no es tan diferente de la propia de la empresa objeto del asunto que ahora tratamos. En efecto, se trataba de una empresa dedicada a la producción de energía solar, con instalaciones ubicadas en territorio común (provincia de Albacete), discrepando las dos diputaciones acerca de en cuál de los dos territorios forales se debía ubicar el domicilio. Ambas estaban interesadas en desviar el domicilio hasta la otra administración, estando en juego la devolución del IVA.

En este interesante caso se le daría la razón a la HFN, determinando el Alto Tribunal que el domicilio fiscal se encuentra en Álava. El domicilio social se encontraba en Vitoria, en medio de una gestión muy simple, ya que la empresa arrendaba las instalaciones a Iberdrola, que se constituía en su único cliente, limitándose la entidad, simple y llanamente a la actividad de recibir las facturas correspondientes, la gestión bancaria, crear los asientos contables y realizar las tareas anejas a la misma. Las actividades de gestión y dirección se repartían, en cierto modo, entre los territorios de Álava y Navarra. Así:

En Álava: (i) las relaciones tributarias se llevan a cabo en Vitoria; (ii) en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad.

En Navarra: (i) la empresa era auxiliada por terceros ajenos a la misma, como el asesor fiscal, que residía en Pamplona; (ii) el administrador también residía en Pamplona.

Los datos que obran en el expediente no le indicaron al juzgador que la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social. Recalca la proximidad de las dos ciudades para restar relevancia al domicilio de asesor fiscal y administrador y concluye que *“estamos en presencia de una sociedad que establece su domicilio social en Álava, ciudad en la que se lleva a cabo las operaciones más importantes de su actividad, que vinculada a otras sociedades, dada la limitadísima actividad desarrollada, se vale de los medios materiales y personales de éstas para dotarse de una organización adecuada a los efectos de la correcta gestión administrativa y de dirección de la misma en la misma ciudad en la que posee su domicilio social”*. Al domicilio social se le da una gran trascendencia, sin que el auxilio por terceros ajenos a la empresa, o que se valga de medios materiales y personales ajenos, nada indica que lo que es la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social.

21º En fin, el texto del Convenio es realmente similar al del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 21 de aquel Reglamento prevenía que el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en España será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión y dirección. Y el artículo 22 definía las circunstancias en las que se entendía realizada en un determinado lugar la gestión y dirección.

No aparece mencionado ni una sola vez en las referidas sentencias del TS el artículo siguiente al 22 de aquel viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, esto es, el 23, que también reproducimos:

“Art. 23. Aplicación del criterio de dirección efectiva.

3. Cuando en el domicilio social no se den todas las circunstancias que se señalan en el artículo anterior, el domicilio fiscal se fijará aplicando, en el orden que se señalan, los siguientes criterios:

- e) Donde coincidan las circunstancias a), b) y c) del artículo anterior.
- f) Donde coincidan las circunstancias a) y b) del artículo anterior
- g) Donde coincidan las circunstancias a) o b) con la c) y el domicilio social.
- h) Donde coincida la circunstancia a) o b) con el domicilio social.

3. Cuando por aplicación de las normas del apartado anterior no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, prevalecerá aquel en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.”

Teniendo que asumir la ultraactividad del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, por la misma regla de tres ha de asumirse la del artículo 23, que aún sería más impeditivo de la aplicación de la cláusula supletoria de donde se halle la mayor parte del inmovilizado.

A la vista de los contenidos de esas sentencias parece posible que ni siquiera se considerase su interés, por concurrir en los casos de autos todas y cada una de las circunstancias del artículo 22 en el territorio donde el Alto Tribunal confirmó que se encontraba el domicilio (el vasco): lugar de la contratación, lugar de la llevanza de la contabilidad y lugar del domicilio de administradores y gerentes.

Si hubiera algún resquicio por donde atacar el hecho de que la dirección y administración está en Madrid en el caso objeto del presente conflicto, la flexibilidad del artículo 23 lo imposibilita al máximo, dándose las circunstancias incontestables y probadas que ya hemos indicado: (i) que el domicilio social se había trasladado a territorio común; (ii) que los administradores estaban domiciliados en Madrid; (y iii) que la gestión contable y fiscal se realizaba desde Madrid.

22º Como ya se ha dicho, por simple que sea la gestión de una explotación eólica y relevantes las infraestructuras físicas, eso ya lo pudo haber valorado el Tribunal Supremo entre 2010 y 2015 y no lo hizo, por lo que no podemos subvertir su criterio.

Lo que ha sucedido es que la ubicación del mayor valor del inmovilizado ha sido sistemáticamente ignorada en todos los casos vistos en los que se ha planteado discrepancia sobre el domicilio de empresas dedicadas a la explotación de infraestructuras de energías renovables.

Debiendo interpretarse el contenido del Convenio en función del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a la vista del artículo 23 de dicho Reglamento, el territorio común es en el que coinciden las circunstancias a) o b) con la c) del artículo 22 y el domicilio social. Al menos desde la perspectiva de las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 23 ha de admitirse la corrección de lo que pretende la AEAT. Desde luego la gestión contable/fiscal se venía realizando en Madrid, y en Madrid estaban domiciliados los administradores. Respecto de la contratación general, podríamos entrar en discusión acerca de si la gestión operativa externalizada y efectuada por una empresa navarra absorbería o no el contenido de la letra a) del artículo 22 del Reglamento. Creemos innecesario entrar en ello, a la vista del artículo 23 del Reglamento y en función de lo que decimos a continuación. Obsérvese que la única diferencia que se presenta antes y después de octubre de 2014, momento en el cual la propia HFN admite que el domicilio fiscal ya no está en Navarra, se halla en el cambio de la empresa gestora externa que realizaba la gestión operativa de las instalaciones –hasta octubre de 2014 se trataba de una empresa de la localidad navarra de BBB-. Nos parece una diferencia demasiado débil para sostener por sí sola que antes el domicilio fiscal se encuentre en Navarra y después en territorio común.

Fuera de una interpretación literalista, si a la hora de determinar dónde se realiza la gestión y dirección de una sociedad hubiéramos de valorar el conjunto de las evidencias que

aparecen en el conflicto suscitado, nos resulta muy significativo lo que sucedió en el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013. En este caso la HFN rechaza que el domicilio fiscal se fije en territorio navarro y, aunque la Junta Arbitral del Concierto desestimó su pretensión, el Tribunal Supremo le daría después la razón. Pues bien, nos parece que en un caso como este había más actividad de dirección en territorio navarro del que se demuestra en el que ahora estamos resolviendo: la residencia en (Navarra) del administrador y del asesor fiscal. Aun habiendo más actividad de gestión y dirección, de nada sirvió y, a instancia de la propia HFN, el hecho de que el domicilio social se hubiera fijado en Vitoria, junto con que dentro de las limitadísimas operaciones que realizaba la sociedad las más importantes se pudieran conectar con la capital vasca, fue suficiente para la decisión del Alto Tribunal.

En efecto, en el asunto que estamos resolviendo, la actividad de dirección desarrollada en Madrid es, sin duda, cualitativamente más relevante que la desarrollada en Vitoria por la empresa objeto del conflicto resuelto por el Tribunal Supremo en 2013.

En conclusión, por todo lo dicho en este fundamento y en los anteriores el domicilio fiscal no puede fijarse en territorio navarro.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de AAA se halla en territorio común.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 12 DE SEPTIEMBRE DE 2017. CONFLICTO 82/2015

Conflicto: 82/2015

Promotor: Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Partes: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra

Objeto: IS. Cambio de domicilio fiscal de sociedad

Fecha de la resolución: 12 de septiembre de 2017

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

I.1. Planteamiento del conflicto.

1º El día 8 de abril de 2015 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo un conflicto de competencias frente al Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L. , con efectos desde 1 de enero de 2009, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), por entender que esta sociedad no tiene el domicilio en Navarra sino en Barcelona.

En dicho escrito se afirma que, el 17 de junio de 2014, el Delegado Especial de la AEAT formalizó la propuesta de modificación a que se refiere el art. 43.5 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante RJA), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

La propuesta estuvo precedida por actuaciones de las dependencias regionales de Inspección de Navarra y de Cataluña.

2º La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra redactó un informe el 3 de abril de 2014. De ese informe y de las actuaciones de que dimana, extractamos las siguientes evidencias:

AAA, S.L. tiene como objeto la adquisición, tenencia, disfrute y enajenación de acciones de la sociedad BBB, S.A. y su domicilio social está en CCC de Pamplona, lugar declarado como domicilio fiscal ante la AEAT, la HTN y la Tesorería General de la Seguridad Social (en adelante, TGSS). Sus socios eran el matrimonio DDD / EEE (8,33% de participación cada uno) y sus cinco hijos (16,66 % cada uno), pero el 21 de junio de 2010 falleció el padre y su participación se distribuyó entre los restantes socios. Los cónyuges eran administradores solidarios y el señor DDD fue sustituido, tras su fallecimiento, por su hija doña FFF.

Las cuentas de 2009 a 2012 fueron presentadas en el Registro Mercantil con firma de la señora DDD; las de 2010 y 2011 se firmaron también por doña FFF. De ellas resulta que la sociedad tiene una única trabajadora (denominada "directora" en 2009 y 2010 y "administración" en 2011 y 2012) y un activo financiero (acciones de BBB, S.A.).

Ha presentado sus declaraciones tributarias por Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido ante la HTN.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

No está dada de alta en ninguna actividad. Es una sociedad patrimonial, miembro del consejo de administración y representante de BBB, S.A. por lo que percibe retribuciones que califica como prestación de servicios sujeta al IVA en Navarra. Además de estos “ingresos de explotación” percibe ingresos financieros derivados de sus participaciones en BBB, S.A. Se trata, por tanto, de una sociedad instrumental a través de la cual la familia DDD - EEE gestiona sus participaciones en BBB, S.A.

Es titular de una cuenta bancaria en la sucursal del Banco (...) de Pamplona, en la que figura como autorizada la señora EEE. A través de esta cuenta se reciben los ingresos procedentes de BBB, S.A. y se paga la Seguridad Social de la empleada, las retenciones del trabajo y ciertas facturas de empresas de asesoría.

No es titular de ningún inmueble.

La sociedad abona rendimientos de trabajo personal en los años 2009 a 2013 a doña FFF, administradora solidaria desde 2010, que tiene su domicilio fiscal en la provincia de Barcelona. Esa señora figura como empleada por cuenta ajena en la base de datos de la TGSS.

El día 23 de enero de 2014, a las 10:15 horas, la Inspección visitó el domicilio declarado en Pamplona, con el siguiente resultado que se recoge en diligencia de la misma fecha:

- Nadie contestó en el interfono.
- En el buzón figuran los nombres del matrimonio García / Peña y de la sociedad AAA, S.L.
- En la vivienda no contesta nadie ni figura en la puerta placa con el nombre de la sociedad.
- En la vivienda 6º E “un chico joven”, que dice vivir allí desde septiembre, afirma que en el 6º D no vive nadie, está desocupado, no se aprecia movimiento de trabajadores ni se oyen ruidos.
- En el 6º A dicen que el 6º D está vacío, que en ese rellano sólo viven familias y estudiantes y no hay ninguna empresa.
- En el portal se encuentran con “un funcionario de Correos” que dice no ser esa su ruta habitual, pero que “justamente lleva unas semanas intentando localizar a dicha empresa para entregar una carta certificada y es la tercera vez que viene y nunca ha encontrado a nadie”, y “nadie se ha pasado por Correos a retirar la carta”.
- El portero, que “se llama (...)”, que trabaja allí desde hace más de cuatro años, afirma que la vivienda del 6º D “está vacía, que allí no vive nadie, que viven en Barcelona”. Dice asimismo que en el piso no hay nadie trabajando y que “viene alguien, no sabe si de alguna asesoría o gestoría a retirar el correo del buzón (...) que ese piso ha estado siempre vacío, que la familia vive en Barcelona”.

Se efectuaron otras visitas los días 27 y 28 de marzo y 1 de abril y no se encontró a nadie en el domicilio. En la última visita el portero afirma que trabaja allí desde hace unos 12 años, que el piso está vacío y que el correo “se retira del buzón de vez en cuando por alguien de una gestoría pero que no sabe de qué gestoría se trata”.

La (...) ha informado que el contrato de agua está a nombre de la señora EEE desde 13/12/2013, antes lo estuvo a nombre del señor DDD. También aporta los consumos que, desde 1/01/2009 son, según el informe, “bastante bajos y, en cualquier caso, menores de los que cabría esperar” de un domicilio de la sociedad y su administradora.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Del requerimiento atendido por (...) se desprende que el contrato de suministro de energía eléctrica a la vivienda está a nombre del señor DDD y las facturas domiciliadas en la cuenta de (...) de Pamplona. Los consumos a partir de 1/1/2009 son "bastante bajos (en algunos meses son 0 Kwh). Existen muchos meses con un consumo de electricidad inferior a 15 €". El consumo total en cinco años (2009 a 2013) ha sido de "5.224,09 Kwh con un coste total con IVA de 947,84 € (menos de 200 € anuales)".

El mismo requerimiento ha sido contestado por (...), S.A.U., que aporta certificado de consumos desde 1/7/2009 hasta 12/12/2013, que ascienden a "4.752,01 Kwh con un coste total con IVA de 1.350,78 € (menos de 300 € anuales)".

Según la encuesta de presupuestos familiares del Instituto Nacional de estadística, los consumos medios por hogar de electricidad en los años citados oscilan entre 3.400 y 4.000 Kwh.

Se han dirigido dos requerimientos de información a BBB, S.A., que ha contestado lo siguiente:

- La persona que representó a AAA, S.L. en el Consejo de Administración de BBB, S.A., en 2009 y en 2010 hasta su fallecimiento, fue el señor DDD. Desde 21 de junio de 2010 le sustituye doña FFF.
- Las reuniones del Consejo de Administración se han celebrado en Madrid.
- Las convocatorias se notificaron al señor DDD en su domicilio profesional en Barcelona, Plaza de GGG; y a la señora FFF en la calle HHH, en (...) (Barcelona).

También se ha requerido información a JJJ S.L., que ha rechazado la notificación del requerimiento.

3º Del informe de 11 de junio de 2014 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña y de sus antecedentes se desprenden los siguientes datos relevantes:

Doña FFF, en diligencia de 6 de febrero de 2014, manifestó ante la Inspección:

- Que el domicilio de doña EEE y el de su marido hasta su fallecimiento es el de CCC de Pamplona y que el suyo propio está en calle HHH, en (...) (Barcelona). El de AAA, S.L. en el ya indicado de CCC de Pamplona.
- Que la única actividad de la sociedad consiste en la gestión administrativa de la participación en BBB, S.A., por medio de la señora FFF (antes de su fallecimiento, del señor DDD), y se concreta en asistir a las reuniones que se realizan en Madrid.
- Que las funciones de doña EEE son meramente representativas y no implican gestiones administrativas ni de dirección de los negocios. Concretamente, se dice en la diligencia que "son las previstas en la normativa para los administradores".
- Que ella es la única empleada de la sociedad, dispone de un despacho en Pamplona, no tiene local destinado a la atención del público y sus activos fijos materiales son un ordenador y un teléfono móvil.
- Que la contabilidad se confecciona en Madrid (mecanización) y el análisis de la documentación en Pamplona, donde se custodian los libros y documentos que amparan sus asientos.

En la base de datos consta que, durante los años 2009 a 2013, AAA, S.L., ha imputado la prestación de servicios a un solo cliente (BBB, S.A.) y la recepción de servicios de un único proveedor (JJJ, S.L.).

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

De la información facilitada por BBB, S.A. se deduce que el Consejo de Administración se reunió 6 veces en 2009, 7 en 2010, 2 en 2011, 6 en 2012 y 6 en 2013, y que las convocatorias se notificaban a don DDD en su domicilio profesional de Plaza de GGG de Barcelona (edificio de BBB, S.A.), y a doña FFF en la calle HHH, en (...) (Barcelona). En ningún momento se utiliza el domicilio social de CCC de Pamplona.

I.2. Alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra.

4º Mediante escrito registrado en la Junta Arbitral el 9 de octubre de 2015, la HTN se opuso a la pretensión de la AEAT, efectuando alegaciones de las que destacamos, como relevantes, las siguientes:

AAA, S.L. es una sociedad estrictamente instrumental de carácter familiar y su actividad única es la gestión de participaciones de BBB, S.A. en la que las dos administradoras actuales ostentan entre ambas una participación del 27,27 %. Dado que el domicilio de cada una está situado en localidades distintas (Pamplona y Barcelona), no es posible determinar el domicilio fiscal de AAA, S.L. en función del criterio del domicilio de los administradores.

De las actuaciones desarrolladas por la Inspección de la HTN, reflejadas en un informe de 13 de marzo de 2015 que fue aportado por la AEAT como anexo al escrito de planteamiento del conflicto, se desprende que el inmueble donde se encuentra el domicilio fiscal declarado pertenece, por mitad, a las dos administradoras y en él consta un teléfono fijo cuyo titular es AAA, S.L.

La Inspección se personó en CCC de Pamplona el día 24 de noviembre de 2014, donde fue atendida por las dos administradoras de la sociedad. De sus manifestaciones, contenidas en la diligencia extendida al efecto, resultan de interés las siguientes:

Las Juntas Generales, aprobación de cuentas anuales y toma de decisiones de AAA, S.L. se realizan en la sede social y domicilio fiscal de Pamplona, en cuyo Registro Mercantil se inscriben todos los actos referidos a la sociedad.

Las funciones de doña FFF como empleada de la sociedad se limitan a analizar la documentación, incorporarla a la contabilidad, fijar fechas de las reuniones, relacionarse con la entidad bancaria de Pamplona y contratación de un servicio externo. Para realizar dichas tareas acude cada 30 ó 40 días al despacho del domicilio social donde se alberga la documentación de la sociedad y un ordenador fijo (circunstancias comprobadas por la Inspección) en el que se incorporan los datos de la actividad.

En los fundamentos jurídicos del escrito de alegaciones se afirma

Que AAA, S.L. es una sociedad constituida en los años noventa en Navarra y desde su constitución tributa a la Comunidad Foral por Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y retenciones del trabajo personal. Sus declaraciones gozan de presunción de veracidad.

Que la AEAT no ha acreditado nada sobre las circunstancias del inmueble de la calle HHH, en (...) (Barcelona) que permitan sostener que ese es el lugar de efectiva gestión administrativa y dirección de los negocios.

Que en este tipo de sociedades las decisiones se toman en Junta General y las facultades de la administración se limitan al cumplimiento de los acuerdos de la Junta que oficialmente se reúne en Pamplona.

I.3. Periodo de instrucción.

5º El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 28 de junio de 2016, ordenó que se trasladase a la AEAT el escrito de alegaciones de la HTN y declaró abierto el periodo de

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

instrucción. Así mismo se notificó a AAA, S.L., la admisión a trámite del conflicto, advirtiéndole de su derecho a comparecer, a acceder al expediente, formular alegaciones y aportar las pruebas convenientes a su derecho o interés.

6º El día 26 de julio de 2016 compareció en la sede de la Junta Arbitral don (...) en representación de AAA, S.L., y se le hizo entrega de una copia del expediente.

I.4. Puesta de manifiesto del expediente y designación de ponente.

7º Mediante resolución de 18 de octubre de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó poner de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a la entidad interesada, emplazándolos durante quince días para formular alegaciones.

La resolución fue notificada a la Dirección General de la AEAT, a la HTN y a AAA, S.L.

8º El día 11 de noviembre de 2016 la AEAT presentó su escrito de alegaciones en el que, tras comentar los argumentos aducidos por la HTN, se ratifica en su pretensión de rectificación del domicilio.

9º El día 14 de noviembre de 2016 se recibieron en la Junta Arbitral las alegaciones del Director Gerente de la HTN. Junto con dicho escrito se adjuntan los once documentos en que se apoyaba el informe de la Inspección de la HTN de 13 de marzo de 2015. En este escrito se insiste en las alegaciones iniciales y se subraya la dificultad de interpretar el alcance de la "sede efectiva de gestión administrativa y dirección de negocio", invocando la Resolución de esta Junta Arbitral de 11 de junio de 2013, recaída en el conflicto 45/2012, en la que se decía que no es "fácil de establecer en un caso como éste en el que la gestión y dirección de la sociedad no demanda el desarrollo de una amplia actividad". En aquella ocasión la Junta Arbitral optó por dar relevancia a la existencia de una oficina ubicada en territorio foral, circunstancia que concurre asimismo en AAA, S.L.

Según la HTN es CCC de Pamplona el lugar donde se ha realizado la actividad ordinaria de la sociedad, donde se albergan los muebles de despacho, documentación de la empresa y ordenador, y donde se alberga y custodia la totalidad de la documentación oficial de la sociedad.

10º Mediante Resolución de fecha 23 de junio de 2017, el Presidente de la Junta Arbitral asumió la ponencia de este expediente.

II. NORMAS APLICABLES

11º 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 (en adelante, CEEN).

b) 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, RJA).

c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

12º En virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, esta Junta Arbitral es competente para conocer y resolver este conflicto.

III.2. Sobre la documentación presentada por la HTN en alegaciones finales.

13º Antes de entrar en el análisis de la cuestión de fondo es preciso adoptar una decisión sobre la admisibilidad de los documentos aportados por la HTN con su escrito de alegaciones finales.

En la primera de dichas alegaciones se dice lo siguiente:

“Una vez que, en fecha 3 de noviembre de 2016, se ha puesto de manifiesto el expediente de conflicto, se considera que éste se encuentra incompleto, habida cuenta de que en la documentación anexa aportada por la AEAT con la promoción del conflicto, dicha Administración incorporó en forma incompleta o parcial, posiblemente por error, el documento anexo X, denominado “Rechazo HTN”, de 17 de marzo de 2015, al aportar el informe del Servicio de Inspección de HTN sin la relación de anexos que formaban parte integrante de tal informe de oposición y que, por ello, le fueron remitidos en el documento telemático de fecha 17 de marzo de 2015. Esta circunstancia anómala no ha sido corregida por ninguna de las partes en la fase de instrucción del procedimiento, por lo que se procede a la subsanación del defecto en este trámite. Ello, lógicamente, sin perjuicio del derecho que asiste al obligado tributario para aportar en el ulterior trámite de audiencia que se le ha concedido cuantos datos o informaciones considere oportunos en defensa de sus intereses en este procedimiento”.

Frente a esto hay que decir, que la falta de aportación de estos documentos con el escrito de planteamiento del conflicto no merece el calificativo de error de la AEAT, dado que ella no estaba obligada a presentarlos. De acuerdo con el artículo 14.2 del RJA, la Administración que promueve el conflicto debe presentar con su escrito el requerimiento a la Administración tributaria contra la que se plantea el conflicto, así como el de ratificación de ésta en su competencia o en su inhibición, requisitos que ha cumplido sin defecto ni error la AEAT.

Fue la HTN quien, a la vista del escrito de planteamiento del conflicto o, en su caso, en periodo de instrucción, debió aportar la documentación que convenía a su derecho o interés, cosa que no hizo.

No obstante, se observa que la incorporación de dichos documentos al expediente no perjudica a la defensa de ninguna de las partes, dado que eran conocidos por la AEAT, motivo por el cual y a fin de que los elementos de juicio al alcance de esta Junta Arbitral sean lo más amplios posibles, se admite esa documentación y se incorpora al expediente.

III.3. Sobre el domicilio fiscal de AAA, S.L.

14º De conformidad con lo dispuesto por el artículo 8 del Convenio, se entenderán domiciliadas fiscalmente en territorio foral “las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección”.

Como está reconocido por la jurisprudencia y las partes han argumentado en sus alegaciones ante esta Junta Arbitral, es el domicilio fiscal de las personas jurídicas un concepto en principio formal (lugar del domicilio social) pero la forma no prevalece frente a la sustancia si se demuestra que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se encuentra en lugar diferente.

Tal como dijimos en nuestra Resolución de 11 de junio de 2013, recaída en el conflicto 45/2012, “la equiparación legal del domicilio social y el domicilio fiscal no es incondicionada, sino que está sometida a un requisito esencial: que en ese lugar se encuentre «efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios» puesto que si no es así el

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

domicilio fiscal se ha de entender situado donde «se realice dicha gestión y dirección». Dada la redacción del artículo 8.1.b) del CEEN, puede parecer inútil la alusión al domicilio social, puesto que es la sede efectiva de dirección y gestión la que en todo caso prevalece, coincida o no con el domicilio social. Desde un punto de vista gramatical el precepto es una compleja perífrasis, pero la hermenéutica jurídica puede encontrar en tan intrincada redacción una presunción de que el domicilio fiscal coincide, salvo prueba en contrario, con el domicilio social al menos cuando no existen otros establecimientos o explotaciones en los que la sociedad hubiera podido fijar su domicilio. Esta conclusión se deduce igualmente de la interpretación sistemática con el artículo 9 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, donde se establece que «las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación». Hay que presumir que las personas cumplen correctamente sus obligaciones legales y, por tanto, este precepto permite deducir, con las reglas del criterio humano, que el domicilio social es el lugar de efectiva administración y dirección, salvo que concurran y se acrediten circunstancias particulares que contradigan esta conclusión.

Esta presunción hominis se convierte en presunción legal iuris tantum de obligada aplicación en el artículo 8 del CEEN, pero se trata, evidentemente, de una presunción no absoluta y que admite prueba en contrario porque, como ha indicado el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2010 (recurso 86/2009), domicilio social y domicilio fiscal son conceptos autónomos que coinciden cuando en el primero «esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección».

15º En el presente caso nos encontramos ante una sociedad, AAA, S.L., que tenía su domicilio social en CCC de Pamplona, pero de la apreciación conjunta de los elementos de prueba incorporados al expediente no puede concluirse razonablemente que éste sea el lugar donde de forma efectiva se desarrolla la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

16º Hemos de tener presente que estamos ante una sociedad cuyos únicos activos son un ordenador y un teléfono móvil (declaración de doña FFF, en diligencia de 6 de febrero de 2014). No es propietaria de ningún inmueble ni tampoco dispone de una oficina en virtud de otro título jurídico (por ejemplo, arrendamiento) para desarrollar su actividad.

El local de Pamplona, donde dice tener su domicilio fiscal, es en realidad una vivienda que pertenece por iguales partes a las dos administradoras solidarias, doña EEE y doña FFF.

En la visita de inspección efectuada el día 23 de enero de 2014 por la AEAT, la funcionaria actuante no encontró a nadie en la vivienda e hizo constar en la diligencia instruida que “en la puerta (de la vivienda) no figura placa alguna en nombre de la empresa”. En el buzón del 6º D que se encontraba en el portal “figuran los siguientes nombres: DDD, EEE y AAA, S.L.” Tres meses más tarde se comprueba, en diligencia de 31 de marzo de 2014, que “en el portal figuran los mismos nombres en el buzón del 6º D que en la visita realizada en el mes de enero”.

Curiosamente, el día 24 de noviembre de 2014, fecha en que se personó en la vivienda la Inspección de la HTN y estaban presentes las dos administradoras solidarias, los nombres del buzón habían cambiado porque, a los apreciados por la Inspección de la AEAT (escritos a mano en un papel situado dentro de la ventanilla transparente de la puertecilla del buzón) había un cartel de mayor dimensión perfectamente recortado y en papel o soporte de color amarillo donde aparecían impresos no sólo el nombre de la sociedad, sino su dirección completa: véase la fotografía aportada como anexo número 7 a la diligencia de 24 de noviembre de 2014. No es disparatado suponer que este cartel fue adherido (posiblemente pegado) en la puertecilla del buzón después de la visita de la Agente de la AEAT.

Tampoco deja de ser sorprendente que la Agente de la AEAT certificase que el día 23 de enero no había ningún letrero en la puerta de la vivienda a nombre de la sociedad y, sin embargo, en

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

la visita de la Inspección de la HTN se fotografiase una puerta con un cartel similar al hallado en el buzón (véase la fotografía en el citado anexo número 7). Parece ser, a la vista de la fotografía, que el cartel no se encuentra en la puerta de entrada a la vivienda sino en la puerta de una habitación supuestamente destinada a albergar la documentación de AAA, S.L., pero causa una cierta extrañeza que, no existiendo cartel en la entrada del piso, el cartel se encuentre en una de las puertas interiores de la vivienda a la que no tienen libre acceso más que sus dos propietarias.

Pero, sospechas aparte, lo cierto es que la vivienda tiene unos consumos de agua y electricidad que llevan a la conclusión difícilmente discutible de que en ella no habitan permanentemente dos personas que disponen de la renta y patrimonio de los señores DDD y EEE. No es verosímil que su consumo medio de energía eléctrica durante cinco años sea inferior a 200 € anuales (16 € mensuales).

A lo anterior se añade el testimonio del portero de la casa que, habiendo trabajado allí de forma continua durante doce años (diligencia de 1 de abril de 2014), declaró que “la vivienda está vacía, que allí no vive nadie, que viven en Barcelona (...) que allí no hay nadie trabajando (...) que viene alguien, no sabe si de alguna asesoría o gestoría a retirar el correo del buzón”.

Aunque con menos poder de convicción, por falta de identificación suficiente de la persona declarante, se suman a las manifestaciones anteriores las del cartero que dijo haber estado “unas semanas intentando localizar a dicha empresa (AAA, S.L.) para entregar una carta certificada y es la tercera vez que viene y nunca ha encontrado a nadie” y que “nadie se ha pasado por Correos a retirar la carta”; así como el de “un chico joven” del 6º E que dice que el 6º D está vacío, no vive nadie”.

Por añadidura, BBB, S.A. enviaba a Barcelona y no a Pamplona las comunicaciones dirigidas al señor DDD.

La HTN esgrime como principal fundamento de su oposición al cambio de domicilio nuestra Resolución de 11 de junio de 2013, en el conflicto 45/2012, que contempla –en su opinión– “una situación muy similar” a la que ahora nos ocupa, por tratarse de “una entidad instrumental que tiene un objeto y realiza una actividad para cuyo desarrollo casi no precisa de personal empleado y tan sólo requiere de unas instalaciones mínimas”. En aquella ocasión, la Junta Arbitral dio especial relevancia a la existencia en Pamplona de unas dependencias “susceptibles de ser utilizadas para las actividades y contratación general de la entidad”. Sin embargo, una atenta lectura de aquella resolución contrastándola con los hechos que se recogen en la presente, pone de manifiesto sustanciales diferencias que nos obligan a resolver en otro sentido. En el presente caso hay dos administradoras solidarias, una de las cuales (doña EEE, de edad avanzada, se limita a realizar funciones de representación, ejerciendo su hija (doña FFF) toda la actividad de gestión de las participaciones imputable a la sociedad. En la Resolución del conflicto 45/2012 se trataba de una señora, Presidente del Consejo de Administración y Consejera Delegada, dueña del 99,99 % de las acciones, que tenía su domicilio en Pamplona; la sociedad tenía una empleada a jornada completa, residente en Pamplona; el local era una oficina (no una vivienda) de la que era titular, como arrendataria, la propia sociedad, en la que había acceso a internet, ADSL, ordenador con licencia del programa Contaplus y certificado de firma digital de la sociedad, impresora, escáner, fax, mobiliario de oficina, contrato de manteniendo del equipo informático. En el presente caso, la vivienda no pertenece a la sociedad y sólo se ha detectado la presencia de un ordenador y unas cajas de documentación que, al igual que los carteles con el nombre de AAA, S.L., podrían haber sido colocadas allí poco antes de la visita de la Inspección de la HTN.

Por otra parte, esgrime la HTN el hecho de no haberse realizado comprobación alguna respecto al uso y material existente en la calle HHH, en (...) (Barcelona), domicilio de doña FFF. Frente a ello hay que recordar que esta Junta Arbitral ya ha dicho en varias ocasiones, que no corresponde a la AEAT la carga de la prueba de la existencia de un domicilio fiscal fuera de Navarra porque lo que se discute no es si existe o no ese domicilio fuera del territorio foral, sino si es real el domicilio declarado en Navarra.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

A la vista de todas las circunstancias concurrentes en el presente caso, no parece razonable pensar que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad se encuentre en Navarra. El hecho de que las reuniones de la Junta General se hayan celebrado en Navarra es un dato que, junto a los antes indicados, tiene poco valor porque, entre otras razones, no es la Junta General la competente para gestionar y dirigir los negocios de la sociedad. En fin, es difícilmente creíble, en el contexto en que nos encontramos, que doña FFF se desplazase de Barcelona a Pamplona cada 30 ó 40 días para tomar unas decisiones y realizar una actividad que podría haber ejercido sin dificultad desde su casa.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda estimar la pretensión deducida por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L. no se encuentra en Navarra, con efectos desde 1 de enero de 2009.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En Pamplona, a 12 de septiembre de 2017.

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia nº 162/2019, de 12 de febrero

SENTENCIA

En Madrid, a 12 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo núm. 654/2017, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representado por el Procurador de los Tribunales D.(...), bajo la dirección letrada de letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad Foral de Navarra, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de fecha 12 de septiembre de 2017, que resuelve el conflicto núm. 82/2015, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con el cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L..

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y la mercantil AAA, S.L., representada por la procuradora D.ª (...), con la asistencia de letrado D.(...).

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-administrativo se interpuso, el día 14 de noviembre de 2017, contra la resolución de 12 de septiembre de 2017, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, citado en el encabezamiento. A continuación se transcriben los términos de la resolución administrativa en lo que resulta relevante para enjuiciar la pretensión de anulación. Dice así la resolución de la Junta Arbitral de 12 de septiembre de 2017:

ANTECEDENTES

1º. Planteamiento del conflicto

1º El día 8 de abril de 2015 tuvo entrada en la sede de la Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo un conflicto de competencias frente al Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L. , con efectos desde 1 de enero de 2009, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), por entender que esta sociedad no tiene el domicilio en Navarra sino en Barcelona.

En dicho escrito se afirma que, el 17 de junio de 2014, el Delegado Especial de la AEAT formalizó la propuesta de modificación a que se refiere el art. 43.5 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante RJA), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

La propuesta estuvo precedida por actuaciones de las dependencias regionales de Inspección de Navarra y de Cataluña.

2º. La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra redactó un informe el 3 de abril de 2014. De ese informe y de las actuaciones de que dimana, extractamos las siguientes evidencias:

AAA, S.L. tiene como objeto la adquisición, tenencia, disfrute y enajenación de acciones de la sociedad BBB, S.A. y su domicilio social está en CCC, lugar declarado como domicilio fiscal

ante la AEAT, la HTN y la Tesorería General de la Seguridad Social (en adelante, TGSS). Sus socios eran el matrimonio DDD Y EEE (8,33% de participación cada uno) y sus cinco hijos (16,66 % cada uno), pero el 21 de junio de 2010 falleció el padre y su participación se distribuyó entre los restantes socios. Los cónyuges eran administradores solidarios y el señor DDD fue sustituido, tras su fallecimiento, por su hija doña FFF.

Las cuentas de 2009 a 2012 fueron presentadas en el Registro Mercantil confirma de la señora EEE; las de 2010 y 2011 se firmaron también por doña FFF. De ellas resulta que la sociedad tiene una única trabajadora (denominada “directora” en 2009 y 2010 y “administración” en 2011 y 2012) y un activo financiero (acciones de BBB).

Ha presentado sus declaraciones tributarias por Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido ante la HTN.

No está dada de alta en ninguna actividad. Es una sociedad patrimonial, miembro del consejo de administración y representante de BBB por lo que percibe retribuciones que califica como prestación de servicios sujeta al IVA en Navarra. Además de estos “ingresos de explotación” percibe ingresos financieros derivados de sus participaciones en BBB. Se trata, por tanto, de una sociedad instrumental a través de la cual la familia gestiona sus participaciones en BBB

Es titular de una cuenta bancaria en la sucursal QQQ, en la que figura como autorizada la señora EEE. A través de esta cuenta se reciben los ingresos procedentes de BBB y se paga la Seguridad Social de la empleada, las retenciones del trabajo y ciertas facturas de empresas de asesoría.

No es titular de ningún inmueble.

La sociedad abona rendimientos de trabajo personal en los años 2009 a 2013 a doña FFF, administradora solidaria desde 2010, que tiene su domicilio fiscal en la provincia de Barcelona. Esa señora figura como empleada por cuenta ajena en la base de datos de la TGSS.

El día 23 de enero de 2014, a las 10:15 horas, la Inspección visitó el domicilio declarado en Pamplona, con el siguiente resultado que se recoge en diligencia de la misma fecha:

- Nadie contestó en el interfono.
- En el buzón figuran los nombres del matrimonio y de la sociedad AAA, S.L.
- En la vivienda no contesta nadie ni figura en la puerta placa con el nombre de la sociedad.
- En la vivienda XºE “un chico joven”, que dice vivir allí desde septiembre, afirma que en el XºD no vive nadie, está desocupado, no se aprecia movimiento de trabajadores ni se oyen ruidos.
- En el XºA dicen que el XºD está vacío, que en ese rellano sólo viven familias y estudiantes y no hay ninguna empresa.
- En el portal se encuentran con “un funcionario de Correos” que dice no ser esa su ruta habitual, pero que “justamente lleva unas semanas intentando localizar a dicha empresa para entregar una carta certificada y es la tercera vez que viene y nunca ha encontrado a nadie”, y “nadie se ha pasado por Correos a retirar la carta”.
- El portero, que “se llama RRR”, que trabaja allí desde hace más de cuatro años, afirma que la vivienda del XºD “está vacía, que allí no vive nadie, que viven en Barcelona”. Dice asimismo que en el piso no hay nadie trabajando y que “viene alguien, no sabe si de alguna asesoría o gestoría a retirar el correo del buzón (...) que ese piso ha estado siempre vacío, que la familia vive en Barcelona”.

Se efectuaron otras visitas los días 27 y 28 de marzo y 1 de abril y no se encontró a nadie en el domicilio. En la última visita el portero afirma que trabaja allí desde hace unos 12 años, que el piso está vacío y que el correo “se retira del buzón de vez en cuando por alguien de una gestoría pero que no sabe de qué gestoría se trata”.

La Mancomunidad de la Comarca de Pamplona ha informado que el contrato de agua está a nombre de la señora EEE desde 13/12/2013, antes lo estuvo a nombre del señor DDD. También aporta los consumos que, desde 1/01/2009 son, según el informe, “bastante bajos y, en cualquier caso, menores de los que cabría esperar” de un domicilio de la sociedad y su administradora.

Del requerimiento atendido por SSS se desprende que el contrato de suministro de energía eléctrica a la vivienda está a nombre del señor DDD y las facturas domiciliadas en la cuenta de QQQ. Los consumos a partir de 1/1/2009 son “bastante bajos (en algunos meses son 0 kWh). Existen muchos meses con un consumo de electricidad inferior a 15 €”. El consumo total en cinco años (2009 a 2013) ha sido de “5.224,09 Kwh con un coste total con IVA de 947,84 € (menos de 200 € anuales)”.

El mismo requerimiento ha sido contestado por Iberdrola TTT., que aporta certificado de consumos desde 1/7/2009 hasta 12/12/2013, que ascienden a “4.752,01 kWh con un coste total con IVA de 1.350,78 € (menos de 300 € anuales)”.

Según la encuesta de presupuestos familiares del Instituto Nacional de estadística, los consumos medios por hogar de electricidad en los años citados oscilan entre 3.400 y 4.000 kWh.

Se han dirigido dos requerimientos de información a BBB, que ha contestado lo siguiente:

- La persona que representó a AAA, S.L. en el Consejo de Administración de BBB, S.A., en 2009 y en 2010 hasta su fallecimiento, fue el señor DDD. Desde 21 de junio de 2010 le sustituye doña FFF.
- Las reuniones del Consejo de Administración se han celebrado en Madrid.
- Las convocatorias se notificaron al señor DDD en su domicilio profesional en Barcelona, GGG; y a la señora FFF en HHH

También se ha requerido información a JJJ, S.L., que ha rechazado la notificación del requerimiento.

3º Del informe de 11 de junio de 2014 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña y de sus antecedentes se desprenden los siguientes datos relevantes:

Doña FFF, en diligencia de 6 de febrero de 2014, manifestó ante la Inspección:

- Que el domicilio de doña EEE y el de su marido hasta su fallecimiento es el de CCC y que el suyo propio está en calle HHH. El de AAA, S.L. en el ya indicado de CCC.
- Que la única actividad de la sociedad consiste en la gestión administrativa de la participación en BBB, por medio de la señora FFF (antes de su fallecimiento, del señor DDD), y se concreta en asistir a las reuniones que se realizan en Madrid.
- Que las funciones de doña EEE son meramente representativas y no implican gestiones administrativas ni de dirección de los negocios. Concretamente, se dice en la diligencia que “son las previstas en la normativa para los administradores”.
- Que ella es la única empleada de la sociedad, dispone de un despacho en Pamplona, no tiene local destinado a la atención del público y sus activos fijos materiales son un ordenador y un teléfono móvil.
- Que la contabilidad se confecciona en Madrid (mecanización) y el análisis de la documentación en Pamplona, donde se custodian los libros y documentos que amparan sus asientos.

En la base de datos consta que, durante los años 2009 a 2013, AAA, S.L., ha imputado la prestación de servicios a un solo cliente (BBB) y la recepción de servicios de un único proveedor (JJJ).

De la información facilitada por BBB se deduce que el Consejo de Administración se reunió 6 veces en 2009, 7 en 2010, 2 en 2011, 6 en 2012 y 6 en 2013, y que

las convocatorias se notificaban a don DDD en su domicilio profesional GGG (edificio de BBB), y a doña FFF en HHH. En ningún momento se utiliza el domicilio social de CCC.

I.2. Alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra

4º Mediante escrito registrado en la Junta Arbitral el 9 de octubre de 2015, la HTN se opuso a la pretensión de la AEAT, efectuando alegaciones de las que destacamos, como relevantes, las siguientes:

AAA, S.L. es una sociedad estrictamente instrumental de carácter familiar y su actividad única es la gestión de participaciones de BBB, S.A. en la que las dos administradoras actuales ostentan entre ambas una participación del 27,27 %. Dado que el domicilio de cada una está situado en localidades distintas (Pamplona y Barcelona), no es posible determinar el domicilio fiscal de AAA, S.L. en función del criterio del domicilio de los administradores.

De las actuaciones desarrolladas por la Inspección de la HTN, reflejadas en un informe de 13 de marzo de 2015 que fue aportado por la AEAT como anexo al escrito de planteamiento del conflicto, se desprende que el inmueble donde se encuentra el domicilio fiscal declarado pertenece, por mitad, a las dos administradoras y en él consta un teléfono fijo cuyo titular es AAA, S.L.

La Inspección se personó en CCC el día 24 de noviembre de 2014, donde fue atendida por las dos administradoras de la sociedad. De sus manifestaciones, contenidas en la diligencia extendida al efecto, resultan de interés las siguientes:

- Las Juntas Generales, aprobación de cuentas anuales y toma de decisiones de AAA, S.L. se realizan en la sede social y domicilio fiscal de Pamplona, en cuyo Registro Mercantil se inscriben todos los actos referidos a la sociedad.
- Las funciones de doña FFF como empleada de la sociedad se limitan a analizar la documentación, incorporarla a la contabilidad, fijar fechas de las reuniones, relacionarse con la entidad bancaria de Pamplona y contratación de un servicio externo. Para realizar dichas tareas acude cada 30 ó 40 días al despacho del domicilio social donde se alberga la documentación de la sociedad y un ordenador fijo (circunstancias comprobadas por la Inspección) en el que se incorporan los datos de la actividad.

En los fundamentos jurídicos del escrito de alegaciones se afirma:

- Que AAA, S.L. es una sociedad constituida en los años noventa en Navarra y desde su constitución tributa a la Comunidad Foral por Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y retenciones del trabajo personal. Sus declaraciones gozan de presunción de veracidad.
- Que la AEAT no ha acreditado nada sobre las circunstancias del inmueble de HHH que permitan sostener que ese es el lugar de efectiva gestión administrativa y dirección de los negocios.

Que en este tipo de sociedades las decisiones se toman en Junta General y las facultades de la administración se limitan al cumplimiento de los acuerdos de la Junta que oficialmente se reúne en Pamplona. [...]

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS [...]

III.3 Sobre el domicilio fiscal de CARTERA MANCOR, S.L.

[...] 15º En el presente caso nos encontramos ante una sociedad, AAA, S.L., que tenía su domicilio social en CCC. pero de la apreciación conjunta de los elementos de prueba incorporados al expediente no puede concluirse razonablemente que éste sea el lugar donde de forma efectiva se desarrolla la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

Hemos de tener presente que estamos ante una sociedad cuyos únicos activos son un ordenador y un teléfono móvil (declaración de doña FFF, en diligencia de 6 de febrero de 2014). No es propietaria de ningún inmueble ni tampoco dispone de una oficina en virtud de otro título jurídico (por ejemplo, arrendamiento) para desarrollar su actividad.

El local de Pamplona, donde dice tener su domicilio fiscal, es en realidad una vivienda que pertenece por iguales partes a las dos administradoras solidarias, doña EEE y doña FFF.

En la visita de inspección efectuada el día 23 de enero de 2014 por la AEAT, la funcionaria actuante no encontró a nadie en la vivienda e hizo constar en la diligencia instruida que “en la puerta (de la vivienda) no figura placa alguna en nombre de la empresa”. En el buzón del XºD que se encontraba en el portal “figuran los siguientes nombres: DDD, EEE y AAA, S.L.” Tres meses más tarde se comprueba, en diligencia de 31 de marzo de 2014, que “en el portal figuran los mismos nombres en el buzón del XºD que en la visita realizada en el mes de enero”.

Curiosamente, el día 24 de noviembre de 2014, fecha en que se personó en la vivienda la Inspección de la HTN y estaban presentes las dos administradoras solidarias, los nombres del buzón habían cambiado porque, a los apreciados por la Inspección de la AEAT (escritos a mano en un papel situado dentro de la ventanilla transparente de la puertecilla del buzón) había un cartel de mayor dimensión perfectamente recortado y en papel o soporte de color amarillo donde aparecían impresos no sólo el nombre de la sociedad, sino su dirección completa: véase la fotografía aportada como anexo número 7 a la diligencia de 24 de noviembre de 2014. No es disparatado suponer que este cartel fue adherido (posiblemente pegado) en la puertecilla del buzón después de la visita de la Agente de la AEAT.

Tampoco deja de ser sorprendente que la Agente de la AEAT certificase que el día 23 de enero no había ningún letrero en la puerta de la vivienda a nombre de la sociedad y, sin embargo, en la visita de la Inspección de la HTN se fotografiase una puerta con un cartel similar al hallado en el buzón (véase la fotografía en el citado anexo número 7). Parece ser, a la vista de la fotografía, que el cartel no se encuentra en la puerta de entrada a la vivienda sino en la puerta de una habitación supuestamente destinada a albergar la documentación de AAA, S.L., pero causa una cierta extrañeza que, no existiendo cartel en la entrada del piso, el cartel se encuentre en una de las puertas interiores de la vivienda a la que no tienen libre acceso más que sus dos propietarias.

Pero, sospechas aparte, lo cierto es que la vivienda tiene unos consumos de agua y electricidad que llevan a la conclusión difícilmente discutible de que en ella no habitan permanentemente dos personas que disponen de la renta y patrimonio de los señores EEE Y DDD. No es verosímil que su consumo medio de energía eléctrica durante cinco años sea inferior a 200 € anuales (16 € mensuales).

A lo anterior se añade el testimonio del portero de la casa que, habiendo trabajado allí de forma continua durante doce años (diligencia de 1 de abril de 2014), declaró que “la vivienda está vacía, que allí no vive nadie, que viven en Barcelona (...) que allí no hay nadie trabajando (...) que viene alguien, no sabe si de alguna asesoría o gestoría a retirar el correo del buzón”.

Aunque con menos poder de convicción, por falta de identificación suficiente de la persona declarante, se suman a las manifestaciones anteriores las del cartero que dijo haber estado “unas semanas intentando localizar a dicha empresa (“AAA, S.L.) para entregar una carta certificada y es la tercera vez que viene y nunca ha encontrado a nadie” y que “nadie se ha pasado por Correos a retirar la carta”; así como el de “un chico joven” del XºE que dice que el XºD está vacío, no vive nadie”.

Por añadidura, BBB enviaba a Barcelona y no a Pamplona las comunicaciones dirigidas al señor DDD. [...].

En definitiva, se trata de una sociedad en la que, existen dos administradoras solidarias, una de las cuales (doña EEE), de edad avanzada, se limita a realizar funciones de representación, ejerciendo su hija (doña FFF) toda la actividad de gestión de las participaciones imputable a la sociedad. [...] [L]a vivienda no pertenece a la sociedad y sólo se ha detectado la presencia de un ordenador y unas cajas de documentación que, al igual que los carteles con el nombre de AAA, S.L., podrían haber sido colocadas allí poco antes de la visita de la Inspección de la HTN.

Por otra parte, esgrime la HTN el hecho de no haberse realizado comprobación alguna respecto al uso y material existente en HHH domicilio de doña FFF. Frente a ello hay que recordar que esta Junta Arbitral ya ha dicho en varias ocasiones, que no corresponde a la AEAT la carga de la prueba de la existencia de un domicilio fiscal fuera de Navarra porque lo que se discute no es si existe o no ese domicilio fuera del territorio foral, sino si es real el domicilio declarado en Navarra.

A la vista de todas las circunstancias concurrentes en el presente caso, no parece razonable pensar que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad se encuentre en Navarra. El hecho de que las reuniones de la Junta General se hayan celebrado en Navarra es un dato que, junto a los antes indicados, tiene poco valor porque, entre otras razones, no es la Junta General la competente para gestionar y dirigir los negocios de la sociedad. En fin, es difícilmente creíble, en el contexto en que nos encontramos, que doña FFF se desplazase de Barcelona a Pamplona cada 30 ó 40 días para tomar unas decisiones y realizar una actividad que podría haber ejercido sin dificultad desde su casa.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda estimar la pretensión deducida por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L. no se encuentra en Navarra, con efectos desde 1 de enero de 2009. [...]».

SEGUNDO.- Recibido el expediente administrativo y con entrega del mismo a la parte recurrente, se confirió trámite para la formulación del correspondiente escrito de demanda.

En el escrito de demanda, presentado el día 12 de febrero de 2018, se hacen las alegaciones oportunas, y se solicita que este Tribunal «se sirva dictar sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia, declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 12 de septiembre de 2017, en el conflicto nº 82/2015, promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativo al cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA, S. L. resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación y declarando, en su lugar, que ha de desestimarse íntegramente el conflicto planteado por la AEAT y la petición que articulaba, confirmando que dicha entidad tenía ubicado su domicilio fiscal en Navarra».

TERCERO.- Conferido traslado de la demanda a la Abogacía del Estado, el 14 de marzo de 2018 presenta escrito de contestación en el que, tras las alegaciones oportunas, suplica se «resuelva desestimando íntegramente el recurso, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado».

Dado traslado para contestar demanda al codemandado, AAA, S.L., transcurrió el plazo concedido sin que presentara contestación, por lo que se le tuvo por decaído en el trámite.

CUARTO.- No habiendo solicitado ninguna de las partes el recibimiento del pleito a prueba, se les concedió plazo para conclusiones, trámite que fue evacuado por la demandante y el abogado del Estado.

Mediante diligencia de ordenación de 11 de septiembre de 2018, se declara concluso el recurso y pendiente de señalamiento.

QUINTO.- Se señaló para votación y fallo del recurso el día 29 de enero de 2018, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso

El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la resolución de 12 de septiembre de 2017, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que resuelve el conflicto núm. 82/2015, interpuesto por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA, S. L., por el que se declara que el domicilio fiscal de dicha mercantil no se encuentra en Navarra con efectos desde el 1 de enero de 2009.

SEGUNDO.- Antecedentes del conflicto

Los antecedentes del conflicto han quedado reseñados en el antecedente de hecho primero de esta sentencia, transcribiendo la extensa relación de hechos y pruebas cuyo examen llevan al órgano arbitral a resolver el conflicto en favor de la AEAT, y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L. no se encuentra en Navarra, con efectos desde 1 de enero de 2009. Recordemos ahora que la sociedad AAA, S.L. tiene como objeto la adquisición, tenencia, disfrute y enajenación de acciones de la sociedad BBB, S.A. y su domicilio social está en CCC, lugar declarado como domicilio fiscal ante la AEAT, la Hacienda Territorial de Navarra y la Tesorería General de la Seguridad Social. Sus socios eran el matrimonio compuesto por don DDD y doña EEE (8,33% de participación cada uno) y sus cinco hijos (16,66 % cada uno), pero el 21 de junio de 2010 falleció el padre y su participación se distribuyó entre los restantes socios. Los cónyuges eran administradores solidarios y el señor DDD fue sustituido, tras su fallecimiento, por su hija doña FFF. Las cuentas de 2009 a 2012 fueron presentadas en el Registro Mercantil con firma de la señora EEE; las de 2010 y 2011 se firmaron también por doña FFF. De ellas resulta que la sociedad tiene una única trabajadora (denominada “directora” en 2009 y 2010 y “administración” en 2011 y 2012) y un activo financiero (acciones de BBB). Ha presentado sus declaraciones tributarias por Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido ante la HTN. No está dada de alta en ninguna actividad. Es una sociedad patrimonial, miembro del consejo de administración y representante de BBB por lo que percibe retribuciones que califica como prestación de servicios sujeta al IVA en Navarra. Además de estos “ingresos de explotación” percibe ingresos financieros derivados de sus participaciones en BBB S.A. Se trata, por tanto, de una sociedad instrumental a través de la cual la familia gestiona sus participaciones en BBB S.A. La resolución de la Junta Arbitral concluye que, a la vista de las pruebas e indicios, en particular el domicilio efectivo de las administradoras, y en particular de la Sra. FFF en Esplugues de Llobregat, y de la inexistencia de toda actividad administrativa y de gestión de negocios continuada en el inmueble de CCC, el domicilio fiscal no se encontraba en Pamplona con efectos de 1 de enero de 2009.

TERCERO.- Sobre la incongruencia

En primer lugar, procede analizar la tacha de incongruencia que la recurrente, Comunidad Foral de Navarra, opone a la resolución impugnada en tanto que, dice, estima la pretensión de la AEAT declarando que la entidad AAA, S.L. no tiene su domicilio en Navarra desde 1 de enero de 2009, cuando la pretensión actuada por la AEAT fue la de que se declarara que su domicilio se encuentra en Barcelona.

Cuestión similar fue resuelta en el recurso contencioso administrativo 4890/2016, sentencia de 20 de junio de 2017. Tal y como se advierte en dicha sentencia, esta alegación «[...] es más propio del recurso de casación -pues la congruencia es un atributo o cualidad propia de las sentencias cuya inobservancia provoca un error in procedendo, mientras que la incongruencia de los actos administrativos [...] no es equiparable a la de las resoluciones judiciales [...]». Este alegato no puede prosperar, ya que el desarrollo de esa supuesta incongruencia se formula de un modo indisolublemente unido al del fondo del asunto -la prueba de la efectiva gestión administrativa de AAA, S.L. y dirección de sus negocio en Navarra y la contradictoria con ella sobre la residencia en Barcelona-, pues lo que en realidad se viene a recriminar en la demanda es la autolimitación de la Junta Arbitral sobre la determinación del efectivo domicilio, limitándose a resolver que el domicilio no se encuentra en Navarra. Por ello, la censura desplegada lo es a la interpretación de las normas de resolución de los conflictos que tengan por objeto el domicilio de los contribuyentes, en los términos de los artículos 43.6 y 51.1.c) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, lo que no guarda relación alguna con la figura de la congruencia en que, además, caso de existir -lo que sólo afirmaríamos a los meros efectos argumentativos- su presencia habría perjudicado a la parte contraria a quien la invoca, pues el desajuste o disparidad entre lo pedido y lo concedido, de haberlo, sólo afectaría a la AEAT promotora del conflicto, no siendo pues una pretensión legítima la de mostrar reivindicación o queja alguna por razón de la indefensión supuestamente padecida por la parte contraria a quien la insta.

No está de más añadir al respecto que, como resulta de los términos de la normativa de aplicación, la atribución de las competencias a la Junta Arbitral y las cuestiones sobre las que cabe proyectar sus funciones resultan de todo punto acotadas, en referencia siempre a

supuestos específicos, en particular le corresponde resolver los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de discrepancias fácticas o de interpretación y aplicación del Convenio, relativas a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. La resolución, por tanto, que recaiga al resolver el conflicto, no puede más que ceñirse al marco legal conformador del ámbito competencial en el que la Junta desarrolla la función encomendada.

Es por ello que, cuando se trata de dirimir un conflicto entre la Administración estatal y la foral concerniente al domicilio de un contribuyente que, en definitiva, determina la competencia de una u otra Administración respecto del mismo, no tiene porqué limitarse a una concreta relación tributaria, pero es indudable que dicha determinación va a tener proyección sustancial en las concretas cargas impositivas que le afectan, en dicho sentido sentencia de este Tribunal de 17 de octubre de 2013 (rec. 538/2012). Pues bien, como se ha señalado, la competencia de la Junta se ciñe, en atención a los puntos de conexión, a determinar la competencia de una u otra Administración en conflicto, que a la luz de los términos en los que se desenvuelve la regulación vista, se plasma en la determinación (art. 51 del Convenio en relación al art. 8) de si un determinado contribuyente está domiciliado o no en Navarra, que en el contexto normativo en el que se desarrolla tiene como reverso, sin resquicio de duda, de que en caso de no estar domiciliado en Navarra es porque su domicilio fiscal lo es el territorio común. Ahora bien, el argumento utilizado por la parte recurrente es artificioso, en tanto que si lo que viene a preconizar son las dificultades a efectos de probar la efectiva gestión y dirección de negocios de AAA, S.L. en Barcelona, la mera lectura de la resolución impugnada pone en evidencia que no sólo se han utilizado y valorados datos e indicios de que el domicilio social de Pamplona no constituía el lugar donde se desempeñaba la efectiva gestión y dirección societaria, sino que extensamente se ha utilizado datos e indicios con referencia a Cataluña, Barcelona y Esplugues, algunos de los cuales consideró relevantes, pero que en todo caso nada impedía a la Hacienda Foral de Navarra articular pruebas de contraste para desvirtuar las conclusiones de la Junta Arbitral.

CUARTO.- La cuestión de fondo que se suscita en la presente litis consiste en resolver la discrepancia que se ha producido entre la AEAT y la HTN con respecto al domicilio fiscal de AAA, S.L. con efectos desde el 1 de enero de 2009. Y versando este conflicto sobre una discrepancia respecto del domicilio de la citada entidad, conviene recordar que, a tenor de lo dispuesto por el art. 8.1.b) del Convenio, están domiciliadas fiscalmente en Navarra «[...] las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado [...]».

Como se ha señalado en las sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera (en adelante SSTs) núm. 970/2016, de 3 de mayo (rec. contencioso-administrativo 900/2015) y la núm. 105/2016, de 26 de enero (rec. contencioso-administrativo 43/2015), la regla general es que el domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él éste efectivamente centralizadas la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se debe estar al lugar de gestión o dirección. En última instancia se ordena estar a la regla subsidiaria del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Sin embargo, en el Convenio no se especifican normas para identificar el lugar donde se halle efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, por lo que ha de estarse a las circunstancias concretas a la hora de adoptar el correspondiente pronunciamiento.

Y es que, como señala el Tribunal Supremo en muchos de sus pronunciamientos, esa expresión "centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios" es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también y fundamentalmente en función de la concreta

sociedad de que se trate y en particular de la actividad a que se dedica." (SSTS de 18/06/2015, 19/12/2015 y 27/01/2016).

El punto de partida del razonamiento, admitido por ambas partes, es la doctrina de este Tribunal Supremo sobre el modo de interpretar el concepto del lugar donde se centraliza "la gestión administrativa y la dirección de sus negocios", a la luz de lo que en su momento dispuso el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Leemos en la ya citada STS de 4 de febrero de 2010 que «no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar, donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio».

Si lo hacía, en cambio, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecía:

«Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.
- b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.
- c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales».

Se estaba, por tanto, al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que carecen hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado, pero conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que «en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

Siendo ello así, es obvio que el litigio que nos ocupa presenta un trasfondo sustancialmente fáctico. No es admisible, como pretende la recurrente, la interpretación de que el art. 8.1 establece una presunción legal, la de coincidencia del domicilio social con el domicilio efectivo de la sociedad que haya de ser destruida por la AEAT, sino que ordena estar como criterio prioritario para establecer el domicilio fiscal a aquel en que radique la gestión efectiva centralizada y dirección de sus negocios, de modo que cuando esta coincida con el domicilio social en Navarra, determinará el domicilio fiscal allí, pero cuando el domicilio social no está ubicado en Navarra, también se determinará el domicilio fiscal en dicha Comunidad si es en Navarra donde radica la centralización de la gestión administrativa y dirección de los negocios. En definitiva, que se trata de una cuestión estrictamente fáctica, de lo que dan cuenta los escritos de las partes en tanto en los mismo se refleja que sus discrepancias se limitan a la valoración de los indicios y documentos incorporados al expediente administrativo, así como respecto de las inferencias que obtienen de los mismos en orden a determinar dónde la mencionada compañía tenía, durante los años considerados, su gestión administrativa centralizada y la dirección de sus negocios.

Será pues, necesario, para resolver en derecho sobre el fondo del asunto, una valoración conjunta de los datos, indicios y circunstancias incorporados al expediente, rechazando meras conjeturas o simples suposiciones.

QUINTO.- La Comunidad Foral recurrente no está conforme con la valoración de la prueba que realizó la Junta Arbitral y que le llevó a estimar la pretensión deducida por la AEAT y a declarar que la entidad AAA, S.L. no tenía ubicado su domicilio fiscal en territorio navarro, retrotrayendo los efectos de esa declaración hasta el 1 de enero de 2.009.

La actora señala que con la resolución se produce una inversión de la carga de la prueba, invocando la presunción de veracidad de las declaraciones fiscales de la sociedad contribuyente que se presentaron, manifestando tener su domicilio en territorio foral, y que no pueden quedar desvirtuadas por los elementos tomados en cuenta por el acuerdo recurrido.

En esta materia resulta ilustrativa la sentencia de esta Sala de 27 de enero de 2016 (rec. contencioso-administrativo 36/2015), cuando afirma:

«Como expresamente se recoge en la resolución combatida, la Junta Arbitral apreció el material probatorio conjuntamente y de acuerdo con criterios generales de valoración de la prueba. Debemos partir, pues, de que es a la Junta Arbitral a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba, por lo que planteado el pleito, como se desprende del desarrollo argumental de la demanda, en una cuestión de simple valoración de la prueba, le corresponde a la recurrente llevar al convencimiento de la errónea apreciación de la prueba realizada por la Junta Arbitral o que la determinación de los hechos lejos, de responder a criterios razonables, se ha realizado sobre la base de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, resultando injustificada la base de la decisión.»

Pues bien, a juicio de esta Sala, la argumentación contenida en los Fundamentos IV, V y VI de la demanda, no revela la existencia de error en la valoración de la prueba, ni mucho menos, que en la determinación de los hechos se haya incurrido en arbitrariedad o se hayan conculcado las reglas de la lógica.

Son los indicios, valorados conjuntamente, los que en efecto llevan a la decisión de la Junta Arbitral, que esta Sala comparte, y que han sido anteriormente transcritos. La resolución de la Junta Arbitral declara que se ha llegado a la conclusión fáctica, que en este se cuestiona, a través de la apreciación y valoración conjunta de las pruebas utilizando las reglas de la sana crítica. Ante el silencio legal que defina la naturaleza de la Junta Arbitral, más allá de nomen iuris, que no más puede servir de orientación e indicio, y de la intención que se vislumbra de crear una vía especial para solventar convencionalmente y de forma arbitral los conflictos entre las Administraciones implicadas, esto es, una vía arbitral que como tal evitara la judicialización de los conflictos, lo cierto es que, atendiendo a su regulación y desarrollo normativo y a su propio funcionamiento -buen ejemplo de ello es este recurso en el que se viene a cuestionar el acierto de la Junta Arbitral en sentar meros datos fácticos-, su tramitación y resolución se inserta dentro de los cauces formales de un procedimiento administrativo y de los cánones más ortodoxos de cualquier actuación administrativa, sin otra excepcionalidad que conformar una vía especial, a través de un órgano creado ex professo, de resolución de controversias intra-administrativas y como vía previa y obligada de acceso a la jurisdicción.

Estamos, pues, ante una resolución administrativa, de tal naturaleza, sobre la que rige, excepto las especialidades procedimentales previstas en el Convenio y su reglamento, los principios y reglas formales y materiales del procedimiento administrativo, al que tenemos que atenernos para el examen de esta controversia.

Partiendo de la presunción de validez y eficacia de la resolución cuyo examen nos ocupa, ante la falta de esfuerzo probatorio alguno en esta sede judicial por quién venía obligado a desvirtuar dicha presunción, el presente asunto, siendo la cuestión despejada por la Junta Arbitral una cuestión netamente fáctica, en los términos vistos, queda básicamente reducida a combatir la valoración del material probatorio realizado por la Junta arbitral sin someterse a las reglas de la sana crítica, de suerte que estamos ante un parecer arbitrario, ilógico o dado en base a elementos inexistentes, en los términos que ya esta Sala ha puesto de manifiesto [por todas, sentencia de 5 de mayo de 2014 (rec. 369/2013)].

Con fundamento en la presunción de validez y eficacia de la resolución administrativa que declara probada como base fáctica una determinada realidad, resulta extraño al debate cualquier consideración sobre las presunciones legales que debieron de tenerse en cuenta o a quién correspondía asumir la carga de la prueba en sede administrativa. Con todo no estorba recordar lo que se dijo en la citada sentencia de 20 de junio de 2017, cuando precisa que « [...] la presunción de certeza que establece el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, [...] coincidente sustancialmente con el artículo 108.4 de la LGT, no es una norma procesal en materia de prueba que dispense a la Administración de la demostración de los hechos contenidos en las declaraciones tributarias si son controvertidos por un tercero, como aquí acontece, sino un recurso de orden técnico para dar virtualidad y eficacia a lo declarado y vincular con ello al declarante en su acto propio de manifestación de voluntad, de la que solo podrá desdecirse en casos excepcionales y tasados, fundados en el error de hecho».

No cabe aceptar, por las razones ya expuestas, y por el propio alcance del art. 108 de la Ley Foral 13/2000, la conclusión que propone la parte recurrente de que la prueba practicada en vía administrativa no haya sido capaz de acreditar que, pese a la fijación del domicilio social en Navarra, sin embargo, la entidad mercantil AAA, S.L. no tenía centralizada en Navarra su efectiva gestión y dirección de negocios. Los datos que se recogen en la resolución de la Junta Arbitral, ya directamente, ya indirectamente aplicando las reglas de la prueba de presunciones, de suerte que aquellos conduzcan racionalmente a concluir que desde 1 de enero de 2009 la entidad no tenía centralizada allí la efectiva gestión y dirección de negocios, son absolutamente abrumadores, desde el testimonio de vecinos, portero y cartero, hasta que el lugar de envío de comunicaciones por BBB, S.A. al objeto de convocatoria a la administradora de AAA S.L., se dirigían a Barcelona y no a Pamplona. Todos estos indicios ponen de manifiesto la ausencia de toda actividad de gestión centralizada de la sociedad y dirección efectiva de sus negocios en el inmueble de Pamplona, más allá de visitas esporádicas de alguien para recoger el correo, hasta los consumos de agua y electricidad anormalmente reducidos, como la ausencia de efectividad actividad administrativa en las dependencias donde se fijó el domicilio social. Los elementos aportados por la Hacienda Foral de Navarra también son examinados y puestos en contraste con los anteriores, cuestionando su solidez a la vista de que en la visita de inspección de la Hacienda Foral sí se encontrarán presentes las dos administradoras, el cambio de rótulos del buzón y la extraña disposición de los rótulos de la sociedad en el interior de la vivienda, en una habitación. Por último, no puede dejar de señalarse que esta Sala ha confirmado en sendas sentencias núms. 151/2019 y 165/2019, de fecha 8 y 12 de febrero, recaídas en los recursos contencioso-administrativos 10/2018 y 665/2017, deliberados también en esta misma fecha, que el domicilio fiscal de las administradoras, señora EEE y señora FFF, estaba situado, desde el 1 de enero de 2009, en localidades de la provincia de Barcelona. Tampoco es correcta, como se ha dejado dicho, la conclusión subsidiaria de que no puede fijarse un domicilio, sin más, fuera del territorio navarro, ya que debía de determinarse el lugar que constituía la residencia del contribuyente, como defiende el Sr. Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, pues aparte de no requerirse legalmente dicha declaración para resolver el conflicto, en el cuerpo de la resolución expresamente se recoge como hecho acreditado que la dirección centralizada y gestión de negocios de la sociedad se produjo en Barcelona durante el período de tiempo a que se refiere la propuesta de AEAT.

En conclusión, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo.

SEXTO.- De conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA, tras la reforma por Ley 37/2011, atendida la fecha de interposición del recurso, se hace imposición de costas a la parte recurrente, Comunidad Foral de Navarra, cuyo importe, por todos los conceptos, no puede superar la cantidad de ocho mil euros, haciendo la Sala uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal. Para la fijación de dicha cantidad se tienen en cuenta los criterios seguidos habitualmente por esta Sala en razón de las circunstancias del asunto y de la dificultad que comporta, así como de la actividad desplegada por la Administración recurrida en su oposición a las pretensiones de la demanda.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Desestimar el recurso contencioso administrativo núm. 654/2017, interpuesto por la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de fecha 12 de septiembre de 2017, que resuelve el conflicto núm. 82/2015, promovido por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con el cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L.

2.- Imponer las costas, en los términos previstos en el último fundamento, a la parte recurrente, Comunidad Foral de Navarra.

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

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

RESOLUCIÓN DE 21 DE JUNIO DE 2017. CONFLICTO 69/2013**Conflicto:** 69/2013**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IS. Cambio de domicilio fiscal de sociedad**Fecha de la resolución:** 21 de junio de 2017**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL****I. ANTECEDENTES**

1.- Mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 8 de noviembre de 2013, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto del domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L. (en adelante, AAA, S.L.) en el periodo comprendido entre el 20 de febrero de 2009 y el 16 de julio de 2012.

La Directora General de la AEAT afirmó en el referido escrito que el conflicto traía causa de los siguientes hechos:

1º.- Los informes emitidos el 6 de mayo de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid y el 24 de mayo de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra pusieron de manifiesto que las actuaciones llevadas a cabo respecto al domicilio fiscal de AAA, S.L. llevaban a la conclusión de que esta no había tenido su domicilio fiscal en el número (...) de la calle CCC de Madrid, sino que lo había tenido en los mismos lugares que su socio único (BBB, S.L.U.), esto es: desde su constitución el 20 de febrero de 2009 hasta el 6 de junio de 2012, en DDD de Pamplona; y desde el 6 de junio de 2012 hasta el 16 de julio de 2012, fecha en la que finalizó su actividad, en EEE de Pamplona.

2º.- A la vista de lo señalado en los mencionados informes, el 28 de mayo de 2013 el Delegado Especial de la AEAT en Navarra, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio Económico), propuso a la HTN el cambio de domicilio fiscal de AAA, S.L. en los términos señalados en dichos informes.

3º.- Mediante la Resolución 785/2013, de 22 de octubre de 2013, que fue notificada a la AEAT el siguiente día 24, la Directora-Gerente de la HTN, a la vista del informe emitido por el Servicio de Inspección Tributaria de Navarra el 20 de septiembre de 2013 en el que se concluía que no había quedado acreditado que en los referidos periodos AAA, S.L. hubiera tenido su domicilio fiscal en Navarra, vino a denegar la solicitud de cambio de domicilio fiscal formulada el 28 de mayo de 2013 el Delegado Especial de la AEAT en Navarra.

4º.- Por ello, la AEAT había decidido interponer el correspondiente conflicto en el plazo de quince días hábiles establecido en el artículo 14 del Reglamento de esta Junta Arbitral.

2.- Para fundamentar el planteamiento del conflicto, la Directora General de la AEAT, en el mencionado escrito de 8 de noviembre de 2013, formuló las siguientes alegaciones:

1ª.- En el periodo en cuestión, tanto el socio único de AAA, S.L. (BBB, S.L.U.) como su administrador único (D. (...)) y sus apoderados, tuvieron su domicilio fiscal en Pamplona, por lo que las decisiones de aquella se tomaban en Navarra y no en Madrid.

2ª.- Dicho administrador único ha reconocido que en ese periodo estaba laboral y profesionalmente vinculado a numerosas empresas ligadas a BBB, S.L.U., entidad instrumental de FFF (en adelante, FFF); que se desplazaba semanalmente a Madrid; y que las funciones de administración y alta dirección de AAA, S.L. fueron siempre desarrolladas por personal de BBB, S.L.U.

3ª.- La gestión administrativa ordinaria de AAA, S.L. se desarrollaba en la oficina de Pamplona de BBB, S.L.U.

4ª.- AAA, S.L. carecía de personal laboral propio y sus actividades las llevaba a cabo personal de su socio único BBB, S.L.U.

5ª.- La única cuenta bancaria de AAA, S.L. estaba abierta en una oficina de FFF sita en Pamplona y en dicha cuenta solo tenía facultades de disposición el administrador único de la titular.

6ª.- La contabilidad de AAA, S.L. la llevaba una empresa domiciliada en Madrid, como podía haberla llevado otra empresa domiciliada en cualquier otro lugar.

7ª.- El administrador único de AAA, S.L. ha reconocido que la única razón por la que esta tenía su domicilio fiscal en Madrid era que todos los inmuebles objeto de su actividad se ubicaban en Madrid o en sus inmediaciones.

8ª.- Todo ello viene a acreditar que la efectiva gestión y dirección de los negocios de AAA, S.L. se llevaba a cabo desde las oficinas de su socio único (BBB, S.L.U.), sitas en Pamplona, y no en el domicilio fiscal declarado de la calle CCC de Madrid.

3.- En virtud de las referidas alegaciones, en el citado escrito de 8 de noviembre de 2013, la Directora General de la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que, desde el 20 de febrero de 2009 hasta el 16 de julio de 2012, AAA, S.L. tuvo su domicilio fiscal en Pamplona.

4.- Mediante Resolución de 5 de mayo de 2014, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el mencionado escrito de 8 de noviembre de 2013, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a esta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos justificativos de las mismas.

5.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 6 de junio de 2014, el Director-Gerente de la HTN formuló las siguientes alegaciones:

1ª.- Conforme a lo establecido en el artículo 8 del Convenio Económico, se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra *“las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado”*.

La determinación del lugar en el que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una persona jurídica es pues una cuestión puramente fáctica que, en caso de duda, debe acreditarse mediante los oportunos elementos probatorios.

Sin embargo, en el escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT no aporta elementos probatorios acreditativos de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de AAA, S.L. se realizaba en Navarra, sino que se limita a relacionar los vínculos que tenía la misma con la Comunidad Foral y a reproducir unas supuestas manifestaciones de su administrador único que no fueron suscritas por este y que contradicen las recogidas en la

diligencia de constancia de hechos formalizada por el Servicio de Inspección Tributaria de Navarra el 25 de junio de 2013.

En dicha diligencia, que goza del valor probatorio que le atribuye el artículo 107 de la Ley General Tributaria, constan las siguientes manifestaciones del administrador único de AAA, S.L.:

a).- La decisión de fijar el domicilio fiscal de la sociedad en Madrid se fundamentó en que ese era el lugar en el que aquella iba a desarrollar su actividad, que, como la denominación social indica, era la gestión de activos inmobiliarios ubicados en la zona centro, es decir, en Madrid o en sus inmediaciones.

Dicha decisión se adoptó tras recabar un informe en el que se afirmaba que legalmente la sociedad debía fijar su domicilio fiscal en el lugar en el que se ubicaran los inmuebles que la sociedad fuera a comprar, explotar o vender, ya que ello debía ser gestionado por profesionales conocedores del mercado local.

b).- El domicilio de la sociedad estaba debidamente identificado en la oficina de FFF sita en el nº (...) de la calle CCC de Madrid.

c).- La sociedad utilizaba en el ejercicio de su actividad las dependencias y los equipos informáticos de dicha oficina.

d).- La sociedad contaba con un apoderado domiciliado fiscalmente en Madrid, y el compareciente se desplazaba allí semanalmente para gestionar las promociones inmobiliarias y para reunirse con los promotores y profesionales vinculados a las mismas.

e).- La contabilidad de la sociedad la llevaba una empresa de Madrid contratada para ello y las cuentas anuales se custodiaban en la oficina de su socio único, sita en Pamplona.

f).- Los contratos de compraventa en los que se materializaba la actividad de la sociedad se formalizaban en notarías de Madrid, bajo la supervisión de profesionales allí domiciliados; y la recepción y emisión de facturas se realizaba también en Madrid.

g).- La documentación generada por la sociedad se archivaba en la oficina de Madrid, salvo la correspondiente al inicio de la actividad que, por su escaso volumen, se custodiaba en la oficina de Pamplona del socio único.

2ª.- La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha afirmado en diversas Sentencias que, para determinar dónde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una persona jurídica, hay que atender a las pautas establecidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982.

3ª.- La aplicación de dichas pautas a AAA, S.L. lleva a la conclusión de que la gestión administrativa y la dirección de sus negocios estaban efectivamente centralizadas en su domicilio social de Madrid, ya que:

a).- La contratación general de la empresa se realizaba ordinariamente en territorio común y en él se encontraba ubicada e identificada su oficina.

AAA, S.L. se constituyó, precisamente, para gestionar los activos inmobiliarios derivados de las daciones en pago de deudas realizadas por los clientes de la Zona Centro de FFF, entidad de la que, como sociedad instrumental, dependía AAA, S.L. Y ello explica que todos los contratos, trámites y gestiones relativos a esos activos se realizasen en territorio común y no en Navarra.

El domicilio fiscal declarado se corresponde, por tanto, con el lugar en el que AAA, S.L. realizaba la gestión administrativa y la dirección de las actividades propias de su objeto social.

b).- El que el administrador único de AAA, S.L. tuviera su domicilio fiscal en Navarra es perfectamente compatible con que la gestión administrativa y la dirección de sus negocios se

realizara en Madrid, máxime cuando la sociedad tenía en Madrid personas con poder bastante para el ejercicio de facultades análogas a las que ostentaba aquel.

c).- El que el socio único de AAA, S.L. tuviera su domicilio fiscal en Navarra es también compatible con que la gestión administrativa y la dirección de sus negocios se realizara en Madrid, ya que el socio único era una persona jurídica que operaba en diversos ámbitos territoriales y es un fenómeno ordinario en el tráfico mercantil el que la expansión territorial de los negocios se realice mediante sociedades participadas por la empresa matriz y domiciliadas en los territorios en los que estas desarrollan su actividad.

d).- La AEAT inició las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal declarado por AAA, S.L. cuando esta se había ya extinguido; y ello ha impedido verificar in situ si la gestión administrativa y la dirección de sus negocios se llevaban o no a cabo en dicho domicilio.

e).- El déficit probatorio derivado de esa falta de comprobación in situ refuerza todavía más el valor de la presunción legal de certeza de las declaraciones censales y tributarias de AAA, S.L. en las que esta consignaba como domicilio fiscal su oficina de la calle CCC de Madrid.

6.- Mediante Resolución de 22 de septiembre de 2014, el Presidente de esta Junta Arbitral declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...) y emplazó a las partes para que, en dicho plazo de dos meses, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

7.- Durante el referido periodo de instrucción, ninguna de las Administraciones en conflicto aportó medio de prueba alguno.

8.- Mediante Resolución de 29 de marzo de 2016, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y los emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

9.- Mediante un escrito de alegaciones finales presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 14 de abril de 2016, el Director-Gerente de la HTN reiteró las alegaciones expuestas en el apartado 5 y precisó que no era de aplicación a AAA, S.L. la doctrina establecida por esta Junta Arbitral en la Resolución de 28 de octubre de 2014 que puso fin al conflicto 63/201, relativo a la sociedad GGG, S.L.

En dicha Resolución de 28 de octubre de 2014, esta Junta Arbitral acordó que GGG, S.L. (que, al igual que AAA, S.L., tenía como socio único a BBB, S.L.U. y como administrador único a D. (...)) tenía su domicilio fiscal en Navarra y no en La Rioja. En opinión de la HTN, AAA, S.L., a diferencia de GGG, S.L., disponía en Madrid de personal con poderes suficientes para el ejercicio de facultades análogas a las de su administrador único y, por ello, no le eran de aplicación los criterios establecidos en la mencionada Resolución de 28 de octubre de 2014.

10.- Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 13 de abril de 2016, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 18, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que, tras rebatir las alegaciones efectuadas por la HTN en su escrito de 6 de junio de 2014, invocó en apoyo de su pretensión la referida Resolución de esta Junta Arbitral de 28 de octubre de 2014 y la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo nº 105/2016, de 26 de enero de 2016, que vino a desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la HTN contra dicha Resolución y a confirmar esta en todos sus extremos.

II.- NORMAS APLICABLES

11.- 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, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

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

12.- En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

13.- 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 el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

14.- Lo expuesto en el capítulo de antecedentes pone de manifiesto que la controversia que ha motivado el presente conflicto versa sobre el lugar en el que AAA, S.L. realizó la gestión administrativa y la dirección de sus negocios en el periodo comprendido entre el 20 de febrero de 2009 (fecha de su constitución) y el 16 de julio de 2012 (fecha en la que puso fin a su actividad empresarial).

Para la AEAT, dicha gestión y dirección se realizó en el domicilio de su socio único BBB, S.L.U.; es decir, desde el 20 de febrero de 2009 hasta el 6 de junio de 2012, en el nº (...) de la calle DDD de Pamplona; y desde el 6 de junio de 2012 hasta el 16 de julio de 2012, en el nº (...) de la Avenida EEE de Pamplona.

Para la HTN, dicha gestión y dirección se realizó en el domicilio declarado por la sociedad; es decir, en el nº (...) de la calle CCC de Madrid.

15.- Estamos, por tanto, ante un conflicto similar a los que fueron objeto de nuestras Resoluciones de 28 de octubre de 2014 y 6 de mayo de 2016, que en la vía administrativa pusieron fin a los conflictos 63/2013 y 70/2013, planteados por la AEAT frente a la HTN en relación con el domicilio fiscal de las sociedades GGG, S.L. y HHH, S.L., respectivamente; sociedades estas que, al igual que AAA, S.L., tenían como socio único a BBB, S.L.U. y pertenecían como esta última al grupo de sociedades dependientes de FFF.

16.- Como señaló la HTN en su escrito de alegaciones iniciales de 6 de junio de 2014, la determinación del lugar en el que una sociedad realiza la gestión administrativa y la dirección de sus negocios es una cuestión puramente fáctica, que debe dilucidarse en función de los elementos probatorios obrantes en el expediente.

17.- Pero antes de entrar en el examen de dichos elementos probatorios, debemos pronunciarnos sobre la impugnación que en dichas alegaciones hizo la HTN de la actividad probatoria llevada a cabo por la AEAT; actividad esta que la HTN considera viciada por haberse realizado una vez que AAA, S.L. había puesto fin a su actividad empresarial.

Para la HTN, esa demora de la AEAT en el inicio de las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal declarado por AAA, S.L. ha impedido verificar in situ si la gestión administrativa y la dirección de sus negocios se realizaba o no en dicho domicilio; y, a juicio de la HTN, ello priva de validez a los elementos probatorios aportados por la AEAT.

Una alegación similar a esta fue ya formulada por la HTN en los mencionados conflictos 63/2013 y 70/2013 y fue desestimada por esta Junta Arbitral en las Resoluciones que pusieron fin a los mismos con una argumentación que fue confirmada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia nº 105/2016, de 26 de enero de 2016, en la que se afirma que *“el hecho de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya realizado actividades de*

comprobación del domicilio fiscal de GGG, S.L. e instado el conflicto una vez que dicha compañía había cesado en sus actividades (pero dentro del plazo de prescripción) no resta un ápice a la fuerza de convicción que por se pueden tener las pruebas acopiadas por dicha Administración ni, por tanto, a las inferencias fácticas que, en su atención, haya podido realizar la Junta Arbitral”.

La referida alegación de la HTN debe, por ello, desestimarse.

18.- Alega también la HTN que la, en su opinión, deficiente actividad probatoria realizada por la AEAT no destruye la presunción de certeza de la que, por imperativo legal, gozan las declaraciones tributarias de AAA, S.L., en todas las cuales ubicó su domicilio fiscal en Madrid.

Como señalamos en las ya citadas Resoluciones de 28 de octubre de 2014 y 6 de mayo de 2016 y en otras anteriores (como las que pusieron fin a los conflictos 32/2010 y 40/2011), las manifestaciones contenidas en las declaraciones tributarias gozan de la presunción de certeza que les otorga el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003.

Partiendo de esa premisa, lo que ahora debemos dilucidar es si los elementos probatorios aportados por la AEAT tienen virtualidad suficiente para destruir la mencionada presunción de certeza, ya que, como precisa el artículo 108.1 de la Ley General Tributaria, dicha presunción puede, salvo en determinadas circunstancias que no concurren en el caso que nos ocupa, destruirse mediante prueba en contrario.

19.- Pero, antes de dilucidar dicho extremo, debemos dar respuesta a la impugnación que hace la HTN de la validez probatoria de las diligencias extendidas por la AEAT el 23 de enero de 2013, una de las cuales fue firmada por el administrador único de AAA, S.L., mientras que la otra no lo fue.

A ese respecto, tenemos que señalar que el artículo 107 de la Ley General Tributaria establece que *“Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”*; y que *“Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y solo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho”*.

En relación con dicho precepto, afirmamos en la Resolución que puso fin al conflicto 61/2013, y reiteramos en la que puso fin al conflicto 70/2013, que, como precisó el Tribunal Constitucional en su Sentencia nº 76/1990, de 26 de abril, la presunción de certeza de que gozan los hechos consignados en las diligencias y en las actas de inspección tributaria solo alcanza a los hechos comprobados directamente por el actuario, por lo que las manifestaciones del obligado tributario no verificadas por aquel no gozan de la referida presunción de certeza.

Y si tales manifestaciones no gozan, per se, de dicha presunción de certeza, solo podrán tenerse por ciertas aquellas que hayan resultado acreditadas por otros elementos de prueba.

Las demás deberán valorarse, como advertimos en la Resolución que puso fin al conflicto 70/2013, en el marco del material probatorio obrante en el expediente.

20.- Entrando ya en la valoración de dicho material probatorio, debemos pronunciarnos en primer lugar sobre las consecuencias que, para la determinación del lugar en el que AAA, S.L. realizaba la gestión y dirección de sus negocios, se derivan del hecho, admitido por las Administraciones en conflicto, de que el socio y el administrador únicos de AAA, S.L. tuvieran su domicilio fiscal en Navarra.

Para la AEAT, ello viene a acreditar que AAA, S.L. realizaba en Navarra dicha gestión y dirección.

Para la HTN, del mencionado hecho no cabe deducir que AAA, S.L. realizaba en Navarra dicha gestión y dirección, ya que es una práctica habitual que las sociedades mercantiles desplieguen su actividad en diversos territorios mediante sociedades participadas domiciliadas en los mismos. A nuestro entender, no cabe ninguna duda de que las sociedades mercantiles que formen parte de un grupo pueden tener un domicilio fiscal propio, diferente al de su matriz.

No obstante, dijimos en las Resoluciones que pusieron fin a los conflictos 63/2013 y 70/2013, y reiteramos ahora, que, como precisó la Sala Tercera del Tribunal Supremo en una Sentencia de 4 de febrero de 2010 que puso fin al recurso 86/2009, *“si la empresa del Grupo desarrolla por sí misma su gestión administrativa y gerencial mantendrá también su individualización a efectos de localización del domicilio fiscal; pero no ocurrirá lo mismo si por propia decisión aquellas funciones se llevan a cabo desde el domicilio de la matriz, en razón al carácter autónomo que tiene el domicilio fiscal respecto del domicilio social”*.

Es, por tanto, perfectamente posible que AAA, S.L. tuviera un domicilio fiscal propio, diferente del de su matriz BBB, S.L.U.; pero ello exigiría que la gestión administrativa y la dirección de sus negocios se realizara en dicho domicilio propio y no en el de su matriz.

21.- Para dilucidar si una determinada sociedad realiza o no en un concreto lugar la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, lo primero que hay que verificar es si en ese concreto lugar cuenta o no con los medios personales y materiales necesarios para llevar a cabo dicha gestión y dirección, ya que, si contara en ese lugar con tales medios, cabría deducir que está fiscalmente domiciliada en el mismo.

Pues bien, está acreditado en el expediente, por haberlo reconocido así su administrador único en la diligencia levantada por la AEAT el 23 de enero de 2013 y en la levantada por la HTN el 25 de junio de 2013, que AAA, S.L. no tenía en su domicilio declarado de la calle CCC nº (...) de Madrid personal propio.

Está, no obstante, acreditado en el expediente que un empleado de la oficina de FFF sita en dicho lugar fue apoderado por AAA, S.L. para la compra de dos concretos inmuebles; pero, contrariamente a lo que sostiene la HTN, considera esta Junta Arbitral que de ello no cabe deducir que AAA, S.L. disponía de un apoderado domiciliado fiscalmente en Madrid con facultades análogas a las de su administrador único.

Prueba de ello es que obra en el expediente una diligencia que extendió el Servicio de Inspección Tributaria de Navarra el 25 de junio de 2013, en la que consta que dicho administrador único afirmó que *“en contra de lo manifestado a la AEAT, no había nadie de FFF en Madrid con poderes de AAA, S.L.”*.

Y prueba de ello es también que, en un documento de 9 de septiembre de 2013 que obra asimismo en el expediente, consta que el citado empleado manifestó que colaboraba con *“los responsables”* (sic) de AAA, S.L. cuando estos se desplazaban a Madrid. A nuestro entender, esa colaboración puntual viene a acreditar que, aunque se desplazaran ocasionalmente a Madrid, dichos *“responsables”* gestionaban y dirigían desde Pamplona los negocios de AAA, S.L.

Y está asimismo acreditado en el expediente, por haberlo reconocido así su administrador único en las mencionadas diligencias, que AAA, S.L. no tenía en dicho domicilio declarado medios materiales (mobiliario, equipos informáticos, líneas telefónicas, etc.) propios, sino que utilizaba los pertenecientes a la referida sucursal de FFF.

22.- Consta también en el expediente, por haberlo manifestado así el administrador único de AAA, S.L. en las citadas diligencias, que el motivo por el que su socio único domicilió la sociedad en Madrid fue porque su objeto social era la adquisición, gestión y enajenación de inmuebles sitios en Madrid y en sus inmediaciones.

Sin embargo, como precisamos en la Resolución que puso fin al conflicto 63/2013, ello no acredita que la gestión administrativa y la dirección de los negocios relativos a dichos inmuebles se realizara en Madrid, ya que una cosa es el ámbito territorial en el que una

sociedad mercantil despliega su actividad empresarial y otra el lugar en el que dicha actividad se gestiona y dirige; y, en lo que concierne a la determinación del domicilio fiscal, lo que el Convenio considera relevante es esto y no aquello.

23.- Contrariamente a lo que sostiene la HTN, considera esta Junta Arbitral que, a estos efectos, tampoco resulta relevante el que en las actas de las reuniones de la Junta General de AAA, S.L. conste que se celebraban en el domicilio social de Madrid, máxime cuando, en los expedientes correspondientes a otras sociedades participadas por BBB, S.L.U. (como GGG, S.L. y HHH, S.L.), consta que estas celebraban las reuniones de sus Juntas Generales en sus respectivos domicilios sociales (sitos en Logroño y Barcelona) el mismo día en el que AAA, S.L. las celebraba en Madrid y con asistencia de las mismas personas físicas; circunstancia esta que, a nuestro entender, resulta inverosímil.

24.- Irrelevante resulta también en nuestra opinión, pese a lo alegado al respecto por la HTN, el que los contratos (compras y ventas de inmuebles y encargos de ejecución de obra) suscritos por AAA, S.L. se formalizaran en Madrid, ya sea en documento privado, ya sea en escritura pública.

Al entender de esta Junta Arbitral, tales formalizaciones son meros actos de ejecución de unas decisiones previamente adoptadas por el administrador único de la sociedad, por su socio único, o por la sociedad matriz; y, como ya pusimos de manifiesto en las Resoluciones que pusieron fin a los conflictos 63/2013 y 70/2013, en la determinación del domicilio fiscal lo relevante no es dónde se ejecutan materialmente las actividades de la sociedad, sino dónde se adoptan las decisiones necesarias para gestionar y dirigir dichas actividades.

25.- Pues bien, está acreditado en el expediente que, tanto el administrador único de la sociedad, como su socio único, tenían su domicilio fiscal en Navarra y de ello hay que deducir que era en Navarra donde se adoptaban las decisiones en las que se materializaba la gestión y dirección de sus negocios, máxime cuando, como hemos señalado en el apartado 21, también está acreditado en el expediente que la sociedad carecía en su domicilio declarado de Madrid de los medios personales y materiales necesarios para realizar dicha gestión y dirección.

26.- Procede, por todo ello, estimar la pretensión formulada por la AEAT y declarar que, en el periodo comprendido entre el 20 de febrero de 2009 y el 16 de julio de 2012, AAA, S.L. tuvo su domicilio fiscal en Navarra.

IV.- ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL MISMO

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.- Declarar que, en el periodo comprendido entre el 20 de febrero de 2009 y el 16 de julio de 2012, AAA, S.L. tuvo su domicilio fiscal en Navarra.

Segundo.- Disponer que, por ser este acuerdo meramente declarativo, no es menester pronunciarse sobre su ejecución.

V.- EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 21 de junio de 2017.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 19 DE JULIO DE 2016. CONFLICTO 71/2013

Conflicto: 71/2013

Promotor: Administración General del Estado

Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

Objeto: IS. Cambio de domicilio fiscal de sociedad

Fecha de la resolución: 19 de julio de 2016

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º El 15 de enero de 2014 tuvo entrada en la de de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo ante esta Junta Arbitral un conflicto para resolver la discrepancia sobre el cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L., al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

2º La AEAT manifiesta y acredita con la documentación correspondiente que el día 23 de julio de 2013, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra remitió a la Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra escrito de la misma fecha en el que recogía la propuesta de modificación del domicilio fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio, respecto de la entidad AAA, S.L.

En dicha propuesta, la AEAT entiende que el domicilio del obligado tributario se encuentra en Madrid, calle EEE, en lugar de en la plaza (...) de GGG (Navarra), y que el momento al que deben retrotraer los efectos temporales del cambio de domicilio es el 01/01/2008.

Se adjunta asimismo al escrito de interposición del conflicto la Resolución 948/2013, de 23 de diciembre, de la Directora Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN), por la que se rechaza la propuesta de cambio de domicilio fiscal de AAA, S.L. Esta resolución se apoya en los informes elaborados por los servicios de inspección de la AEAT y en un informe del citado organismo autónomo.

También se acredita por la AEAT haber comunicado la interposición del conflicto a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local, órgano que asume las competencias de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales y en el Real Decreto 2561/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

3º En el escrito de interposición del conflicto, la AEAT solicita que se declare por la Junta Arbitral que el domicilio de AAA, S.L., se encuentra realmente en la calle EEE de Madrid desde el día 1 de enero de 2008.

Para apoyar su pretensión, la AEAT ha realizado una serie de actuaciones que seguidamente se resumen, omitiendo algunas por ser contradictorias o porque parecen referirse no tanto a AAA, S.L., cuanto a don BBB.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

1.- De las bases de datos disponibles por la AEAT se desprende que el obligado tributa río tiene su domicilio social y fiscal declarado desde el 4 de mayo de 1988 en la plaza (...) de GGG (Navarra); que es titular de varios inmuebles, destinados a diversos usos, todos ellos localizados en territorio común; y que es titular de varias cuentas bancarias abiertas en sucursales situadas en su mayoría en territorio común, principalmente en Madrid, en las que figura como domicilio declarado -en gran parte de los casos- el de la calle EEE de Madrid.

En el Registro Mercantil de Navarra consta que don BBB es el administrador único de la sociedad; y que son apoderados su cónyuge, doña CCC, su hijo, don DDD, y don (...). Todos tienen domicilio fiscal en GGG, excepto el último que lo tiene en territorio común.

En la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, todos los trabajadores contratados por AAA, S.L., desde enero de 2007, tienen su domicilio en territorio común, ninguno en Navarra.

En los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta, de los años 2008 a 2012, presentados por AAA, S.L. figura como persona de contacto un empleado de la sociedad con domicilio en Madrid y un número de teléfono de esa provincia.

Según la página web de (...), AAA, S.L., es titular de nueve líneas en territorio común y ninguna en Navarra.

2.- El día 18 de abril de 2013 se personó un agente tributario en la calle EEE de Madrid y, de la diligencia instruida al efecto, resulta:

a) El conserje de la finca manifiesta que don BBB reside habitualmente en el piso primero derecha.

b) En la oficina del bajo izquierda, doña (...), que dice ser empleada de AAA, S.L., manifiesta que la sociedad es de un hijo de don BBB, domiciliado en Navarra, y que el señor BBB pasa temporadas en Madrid.

c) En la misma oficina comparece don DDD, que dice ser hijo de don BBB, y manifiesta que su padre reside habitualmente en FFF, GGG, "aunque actualmente se halla enfermo, residiendo en Madrid, por lo que no puede atender la visita".

3.- De las actuaciones realizadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Navarra resulta lo siguiente:

a) En la base de datos del Servicio de Riqueza Territorial del Gobierno de Navarra constan diversos inmuebles de AAA, S.L., situados en Pamplona, destinados a diversos usos.

b) En los años 2009 a 2011 se han realizado 21 notificaciones por la AEAT, en el domicilio fiscal declarado, a diversas personas autorizadas, no constando efectuada ninguna de ellas al administrador único, representantes, apoderados o personal empleado.

c) AAA, S.L., se constituyó en Pamplona en 1987, con domicilio social en GGG y administrador unipersonal, cargo detentado por don BBB desde 30 de noviembre de 2000, con duración indefinida.

d) En la página web www.xxxxx.com figura AAA, S.L., con domicilio en la calle EEE de Madrid.

e) En la base de datos de la TGSS, figura con domicilio en la calle EEE de Madrid, constando varias cuentas de cotización en territorio común (Madrid y otras cuatro localidades). Por el contrario no consta ninguna en territorio de la Comunidad Foral de Navarra.

d) A lo largo de 2012, personal de la AEAT visitó varias veces el domicilio declarado de GGG, no encontrándose en ninguna de ellas don BBB.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

e) Según las bases de datos del Gobierno de Navarra AAA, S.L., ha satisfecho retribuciones de trabajo personal a la esposa de con BBB en los años 2011 y 2012; y de actividades económicas al hijo del administrador único, don DDD en los años 2008, 2009, 2011 y 2012.

f) Según informe del Servicio de Vigilancia Aduanera de la AEAT, que visitó el domicilio de la sociedad, algunos vecinos de GGG (no identificados) manifestaron desconocer la calle (...), y remitieron al actuario al caserío de FFF (señorío de FFF), comentando que "el Sr. BBB suele venir en época estival acompañado por un número importante de familiares". El domicilio es una vivienda "en la que no existen rótulos o carteles de identificación de la sociedad AAA, S.L." y "se encuentra en el exterior de la vivienda una mujer con acento extranjero quien dice ser la guardesa de la casa... quien manifiesta que el Sr. BBB vive en Madrid". Un tractorista del señorío, (...), manifiesta "que él es trabajador del señorío y que desconoce la mercantil AAA, S.L."

Tras exponer los fundamentos jurídicos que estimó oportunos para la defensa de su derecho, la AEAT concluyó solicitando a la Junta Arbitral la declaración de que el domicilio de AAA, S.L., desde 1 de enero de 2008, se encuentra en calle EEE, de Madrid.

4º El día 26 de enero de 2015, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución en la que tuvo por planteado el conflicto y ordenó notificarlo a la Hacienda Tributaria de Navarra, a la que emplazó por un mes para efectuar alegaciones y aportar la documentación que estimase oportuna.

5º El 27 de febrero de 2015 se recibió en la Junta Arbitral el escrito de alegaciones de la HTN en el que se opone a las pretensiones de la AEAT, aduciendo argumentos, de los que destacamos, como principales, los siguientes:

a) La AEAT no ha acreditado que se encuentre en Madrid el lugar desde donde se efectúa la contratación general de la entidad.

b) La AEAT realiza afirmaciones que no están respaldadas por los datos que aporta. Así, cuando dice que "la mayor parte de la plantilla del personal trabaja en esa oficina (la de la calle EEE), cuando la realidad es que la entidad tiene diversas cuentas de cotización en diversas partes del territorio y no hay constancia alguna en los informes emitidos por los órganos de Inspección de qué personas trabajan realmente en ese lugar ni con qué funciones". Que se publicite como agencia inmobiliaria utilizando la dirección de la calle EEE de Madrid no indica que ése sea su centro efectivo de su gestión y dirección.

c) No se ha llevado a cabo ninguna actividad probatoria sobre el lugar donde se alberga y se gestiona la documentación contable de la entidad.

d) El administrador único de la sociedad, don BBB, titular de más del 93% de las participaciones sociales, tiene desde hace muchos años su residencia fiscal en Navarra, requisito que la AEAT "relativiza con muy diversos argumentos... Sin embargo es de advertir que no lo entendía así el informe de la AEAT Navarra de 19 de julio de 2013, que contemplaba la necesidad de trasladar la residencia fiscal del administrador único a Madrid como un aspecto relevante en el procedimiento de cambio de domicilio fiscal de la sociedad. Sin embargo, la AEAT finalmente ha entendido que es correcta la residencia en Navarra del Sr. BBB, aceptando la domiciliación declarada por el interesado y, en consecuencia, no ha formalizado conflicto frente a la Resolución 713/2013, de 27 de septiembre, en la que la HTN le comunicaba que no procedía rectificar el domicilio del Sr. BBB de Navarra a Madrid". Copia de dicha resolución es aportada por la HTN junto con su escrito de alegaciones. El escrito concluye solicitando que se dicte resolución estimando que el domicilio fiscal de AAA, S.L., se encuentra situado en territorio navarro.

6º Después del trámite de alegaciones, el Presidente de la Junta Arbitral, en resolución de 21 de abril de 2015, declaró abierto el perlado de instrucción durante un periodo máximo de dos meses, designó como ponente a don Eugenio Simón Acosta, y emplazó a las partes para aportar los medios de prueba convenientes a su derecho.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

7º La AEAT, en escrito que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 29 de mayo de 2015, propuso como prueba la documentación presentada con el escrito de Interposición del conflicto y aportó en ese momento una diligencia de constancia de hechos de 17 de enero de 2014 (sic, aunque en la diligencia figura la fecha de 17 de enero de 2013), la contestación del representante de AAA, S.L. a requerimiento de información efectuado por la AEAT y otra diligencia de constancia de hechos de 3 de febrero de 2014.

1.- En la diligencia de 17 de enero de 2013 (2014 según el escrito de proposición de prueba) se aprecia que el inmueble de la calle EEE, es una oficina en la que se encuentra, en el momento de la visita, don HHH quien "me confirma -dice el actuario- que efectivamente ese es el domicilio fiscal del obligado tributario pero me especifica que la razón social se encuentra en un pueblo de Navarra llamado GGG-FFF. Le pregunto qué quiere decir con la razón social y me comenta que se refiere al domicilio social".

Sigue diciendo la diligencia: "Me informa don HHH que son una empresa que se dedica a la gestión de inmuebles en arrendamiento; que en Madrid disponen de un total de 600 pisos o inmuebles y que se dedican a alquilarlos, Insiste en que si bien todos los inmuebles no son de su propiedad, si gestionan el alquiler de todos ellos, Le pregunto específicamente dónde se lleva la gestión diaria de la empresa y me confirma que «la gestión burocrática del día a día de la empresa se lleva desde estas oficinas», Le pregunto a don HHH que entonces este es el domicilio fiscal de la empresa a lo que responde que «si»".

El señor HHH declaró asimismo que "en total son 9 las personas contratadas en Madrid, 3 en las oficinas y 5 como conserjes de los edificios donde tienen alquilados los pisos, "Me comenta -dice la diligencia- que para cualquier pregunta en materia tributaria, mejor que me pase por la tarde de 5 a 8 de lunes a jueves, que es cuando está la persona que lleva todos los temas fiscales de la empresa...".

Continúa la diligencia: "le pregunto a don HHH si en esas oficinas contratan con sus proveedores y tienen materialmente el archivo de las facturas y la contabilidad, Le comento que la pregunta sobra ya que estoy viendo detrás suyo todo un mueble lleno de carpetas y archivadores con el nombre de AAA, S.L. en el lomo de los mismos, por lo cual intuyo que es así. El señor HHH me confirma que efectivamente allí se lleva la contabilidad y se custodian las facturas de la empresa".

2.- En la contestación al requerimiento dirigido a don BBB, éste contesta, entre otras cosas, que "el domicilio social está en FFF/Navarra, donde se encuentra el domicilio del administrador único y los principales accionistas", que "la sociedad dispone de una oficina en Madrid, en calle EEE, donde se encuentra el centro administrativo de la sociedad", y que la sociedad "cuenta con un administrador único y un apoderado general, ambos con residencia en la misma localidad que la mercantil, sin que ninguno de los empleados de la sociedad en el centro de trabajo de Madrid disponga de poder alguno de disposición para la administración de la sociedad".

Manifiesta asimismo que "la contratación con clientes y proveedores se realiza generalmente en la localidad en la que se encuentran situados los activos objeto de los contratos y de las obras, servicios y trabajos y suministros exteriores" y que "la dirección de correspondencia facilitada a los clientes y proveedores es la oficina administrativa de Madrid". Aporta dos contratos de arrendamiento suscritos por el apoderado (el señor DDD), uno en Madrid y otro en Pamplona.

Las facturas físicas -sigue diciendo el señor DDD- se archivan en el centro administrativo situado en Madrid, donde se elabora asimismo la contabilidad de la sociedad por medios informáticos, con acceso a dicho servidor por el administrador único y apoderado general. Los libros contables de la sociedad se elaboran por medios informáticos, depositándose en el Registro Mercantil de Navarra de forma telemática.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

3.- La visita de 3/2/2013 de un agente tributario a las oficinas de calle EEE, atendida por don HHH, se documentó en diligencia de la que extraemos los siguientes párrafos:

"Que don HHH no me permite acceder a las oficinas y que prefiere no decir «NADA», salvo lo manifestado por escrito que es muy extenso y con mucho detalle y que se remite a lo entregado por escrito y que no quiere decir «NADA MÁS».

Que visto la negativa... pregunto al Conserje del edificio. Dice llamarse don (...), con D.N.I. XXX (lo cual confirmo en la base de datos) y que lleva trabajando desde 1993 en ese edificio y que esa empresa «siempre ha estado allí», que la conoce «desde siempre».

Que cuando he entrado en la base de datos para verificar el NIF del conserje puedo ver que el pagador del Sr. (...) es la propia AAA, S.L. con lo cual entiendo que conoce perfectamente al obligado tributario".

8° El día 14 de marzo de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral puso de manifiesto el expediente a las partes y a los interesados en el procedimiento, concediéndoles un plazo de quinde días hábiles para formular alegaciones.

9° En el periodo de alegaciones finales formuló las suyas la Hacienda Tributaria de Navarra mediante escrito presentado el 5 de abril de 2016, en el que mantiene su oposición al cambio de domicilio solicitado por la AEAT. Sustenta su postura en la relativización de los criterios del ámbito geográfico en que se desarrollan las operaciones comerciales propias del objeto social de la entidad y el del territorio en que se encuentra o identifica el local u oficina disponible por la entidad para instrumental sus operaciones. Por el contrario, otorga relevancia a la presencia de elementos personales relevantes a través de los cuales pueda llegarse a la convicción de que el control, dirección y en su caso, la administración de la sociedad guarda un vinculo o relación directa y estrecha con un determinado territorio. En el presente caso -entiende la HTN- "la realidad es que la dirección efectiva y administración de la sociedad se realiza por personas que no tienen su residencia fiscal en Madrid, lugar propuesto por la AEAT, sino en Navarra. Es, por ello, una sociedad controlada, dirigida y administrada desde Navarra, por lo que se estima correcta su ubicación fiscal en la Comunidad Foral".

10° También la AEAT formuló alegaciones, en el periodo conclusivo del conflicto, mediante escrito que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 7 de abril de 2016. En dicho escrito se repasan los criterios que, según la doctrina del Tribunal Supremo, se pueden utilizar para determinar el lugar donde se desarrolla la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad, inspirados en lo que en su momento disponía el artículo 22 del ya derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, a saber:

- a) Existencia de una oficina donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad.
- b) Existencia de una oficina en que se lleve de modo permanente la contabilidad principal.
- c) Lugar del domicilio fiscal de los administradores.

En opinión de la AEAT, la contratación general de la entidad se lleva a cabo en Madrid donde, según datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, tiene AAA, S.L., su domicilio social y donde mantiene su cuenta de cotización principal y donde ha contratado a doce trabajadores residentes en Madrid (ninguno en Navarra). Es la oficina de calle EEE, bajo-izquierda, la que tiene capacidad para albergar a varios trabajadores, el lugar de trabajo de la persona encargada de la empresa y donde un agente de la AEAT fue atendido por don DDD y donde, según el portero del inmueble, ha residido don BBB ha residido de forma habitual y permanente.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

La contabilidad de la empresa -sigue afirmando la AEAT- se lleva en la oficina de Madrid, según declaración de don HHH, y es allí donde según manifestó don BBB se archivan las facturas físicas y donde se elabora la contabilidad por medios informáticos.

En cuanto a la domiciliación de administradores, dice la AEAT, don BBB "únicamente se le localiza en Madrid en las visitas realizadas por la HTN", don DDD atiende a un agente en la calle EEE de Madrid, a pesar de que declara su domicilio fiscal en Navarra, los vecinos y empleados de GGG manifiestan que el señor BBB vive en Madrid, y también lo mismo asevera el portero de la calle EEE de Madrid.

Además de lo anterior, la AEAT llama la atención sobre las siguientes circunstancias:

- 1) El 26 de enero de 2016, AAA, S.L., ha trasladado su domicilio fiscal a la calle EEE, de Madrid.
- 2) El valor catastral de todos los inmuebles sitios en Madrid asciende a cerca de 15 millones de euros en los años 2008 a 2011 y de 29 millones de euros en 2012, mientras que el de todos los inmuebles sitios en Navarra a nombre de AAA, S.L., es de 109.167,72 euros.
- 3) Los proveedores más importantes de AAA, S.L., residen en su mayoría en Madrid y todos en territorio común (de donde deduce que la contratación general de la entidad se desarrolla en territorio común, pues el señor BBB declaró que se contrata en el lugar donde se encuentran los activos y los proveedores).

II. NORMAS APLICABLES

8º 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, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.
- 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

III.1. Competencia de la Junta Arbitral.

9º La cuestión de fondo que se suscita en el presente conflicto consiste en resolver la discrepancia que se ha producido entre la AEAT y la HTN con respecto al domicilio fiscal de AAA, S.L., a partir del día 1 de enero de 2008.

El apartado 6 del art. 43 del Convenio Económico establece que "las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio económico". Por lo tanto, esta Junta es competente para resolver el presente conflicto.

III.2. Domicilio fiscal de AAA, S.L.

11º Versando este conflicto sobre una discrepancia respecto del domicilio de la entidad AAA, S.L., conviene comenzar recordando que, a tenor de lo dispuesto por el art. 8.1.b) del Convenio, están domiciliadas fiscalmente en Navarra "las personas jurídicas que tengan en

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

Como ha dicho el Tribunal Supremo, "de esta forma, la regla principal es la de que el domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con éste último cuando en él este efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección. En última instancia se ordena estar a la regla subsidiaria del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado" (STS de 4 febrero 2010, recaída en recurso contencioso-administrativo núm. 86/200).

12º Nos encontramos en el presente caso ante una cuestión de hecho, de difícil solución, en que la AEAT ha desplegado un intenso y loable esfuerzo probatorio, tanto en la fase previa a la interposición del conflicto como en el periodo de instrucción; y, la HTN se ha esmerado en construir un igualmente meritorio esquema argumentativo para extraer de los datos aportados por la AEAT conclusiones favorables a su pretensión.

El punto de partida del razonamiento, admitido por ambas partes, es la doctrina del Tribunal Supremo sobre el modo de interpretar el concepto del lugar donde se centraliza "la gestión administrativa y la dirección de sus negocios", a la luz de lo que en su momento dispuso el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Leemos en la ya citada STS de 4 de febrero de 2010 que,

"no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar, donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) y su Reglamento" aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Si lo hacía, en cambio, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecía:

«Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.»

Se estaba por tanto al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que carecen hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado, pero conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Hemos de comenzar destacando que, en el presente caso, no hallamos elementos probatorios que decididamente inclinen a pensar que las tres circunstancias señaladas (contratación, contabilidad y domicilio de administradores) se localizan claramente en territorio foral o en territorio común. Estamos ante una situación realmente dudosa en la cual la solución final no vendrá dada por simple agregación de los tres criterios señalados, sino por su apreciación en conjunto de acuerdo con reglas de sana crítica.

13° La HTN ha centrado su argumentación en el escaso valor que, en el caso que nos ocupa, tienen los elementos lugar de contratación y lugar de contabilización para deducir de ellos la localización legalmente prescrita de la gestión administrativa y dirección de los negocios. Estamos -en su opinión ante una sociedad mercantil de carácter familiar con un propietario que es también administrador, cuya esposa e hijo participan activamente en su funcionamiento, dedicada, a tenor de su objeto social, a la actividad principal de adquisición y promoción de fincas urbanas y rústicas en explotación directa o en arrendamiento, actividad que no se desarrolla en un lugar concreto de la geografía nacional.

Admite la HTN que la sociedad posee un centro administrativo en la calle EEE, de Madrid, con el que está vinculada la correspondencia y la contabilidad del negocio, pero ese centro no es relevante desde la perspectiva de la dirección y administración de la empresa, como tampoco es relevante a nuestros efectos la localización del centro de contratación porque, pese a la centralización de los servicios administrativos, la contratación se realiza allí donde se encuentra el negocio inmobiliario, sea ese lugar Navarra, Murcia, Madrid o cualquier otro. La contratación está dispersa desde la óptica del territorio.

En cambio, no alberga dudas la HTN sobre el hecho de que la dirección y administración de la empresa se sitúan en Navarra, pues ese es el domicilio del administrador único de la sociedad. Resulta oportuno transcribir, in extenso, sus argumentos, tal como se exponen en el escrito de alegaciones finales:

“-: En el plano de las funciones directamente relacionadas con las responsabilidades de dirección y administración de la empresa, la situación que se describe en las actuaciones tampoco da lugar a mayores confusiones. El domicilio de la entidad se encuentra en FFF, decisión vinculada al hecho de que ese es el lugar de domicilio del Administrador Único, accionista mayoritario de la entidad y apoderado general, del tal modo que ninguno de los empleados del centro administrativo de Madrid tiene poder de disposición para realizar actos de administración. Tal es el caso, en particular, del Sr. HHH, persona encargada de realizar diferentes trámites y gestiones de la sociedad siempre previa consulta y autorización del Administrador único. Tales consultas y autorizaciones se canalizan ordinariamente, según declara el representante legal de la entidad, por teléfono, habida cuenta sus estancias en Navarra y los diversos viajes que realiza por sus diversas actividades empresariales.

- No se aprecia, a tenor de las manifestaciones hechas constar a las Administraciones por el representante de la empresa, la existencia de ningún tipo de elemento personal, relacionado con funciones de dirección y administración de esta sociedad, que se encuentre ubicado en territorio común y, en concreto, en la localidad de Madrid.

Expuesto en lo esencial el contenido de la diligencia HTN y del requerimiento AEAT, esta nueva perspectiva del asunto controvertido también confirma, a juicio de esta Administración, que la ubicación fiscal en Navarra, declarada por la entidad durante el periodo analizado de 2008 a 2014, es la correcta. Y lo es, partiendo de la evidencia de que resulta una cuestión pacífica entre ambas Administraciones el hecho que la dirección y administración efectiva de la entidad ha sido realizada en exclusiva por personas físicas que durante ese periodo han tenido su residencia habitual en Navarra, pues es en territorio foral donde se ha encontrado ubicado su domicilio fiscal.

Es cierto que la AEAT puso en cuestión, al menos en un principio, la realidad de la residencia fiscal en Navarra e inició el correspondiente procedimiento de investigación para la rectificación del domicilio del Administrador único y apoderado general de la entidad, pero desistió del mismo tras tomar conocimiento del informe emitido por HTN en el que se confirmaba esa

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

residencia fiscal y se rechazaba la propuesta de cambio de domicilio. Aceptó, pues, el criterio de la Administración Foral al no interponer conflicto arbitral. Y tampoco ha generado mayor controversia entre las dos Administraciones, el tema del domicilio fiscal de la esposa e hijo del Sr. BBB, ambos apoderados de la sociedad, e igualmente residentes fiscales en Navarra durante todo ese periodo.

Tampoco cabría excesiva discusión a la hora de reconocer que FFF no es el lugar en el que se pueda llevar la gestión administrativa ordinaria de AAA, S.L., pues aunque, ciertamente, el Señorío de FFF es un paraje idílico de la geografía navarra, alejado de núcleos urbanos, precisamente por su ubicación no parece el sitio más adecuado para el funcionamiento de una oficina de las características y con los recursos materiales y humanos como los que precisa la actividad que desarrolla esta sociedad.

Resulta de esa realidad, que en el periodo afectado por el conflicto existían elementos propios de la gestión de esta sociedad que permitirían ubicarla fiscalmente en territorio común, por tratarse de medios materiales y recursos humanos radicados en ese territorio, y que generalmente suelen tener un interés relevante a estos efectos pues conllevan que la actividad normal u ordinaria de la sociedad se considere llevada a cabo allí donde se encuentran tales medios. Pero por otra parte, en un aspecto primordial, el del elemento personal responsable de dar coherencia mediante la toma de decisiones a ese conjunto de medios humanos y materiales, no hay ni huella de que tan capital elemento pudiera estar presente, aun en una mínima o razonable proporción, en Madrid. Y este obstáculo es, a juicio de esta Administración, decisivo para un pronunciamiento de rechazo por parte de la Junta Arbitral, pues resultaría impensable o, cuando menos, de muy difícil justificación, que la gestión y dirección de una entidad se encuentre centralizada en un determinado lugar sin que nadie responda en ese lugar, personal y directamente, de ella, ostentando algún cometido propio de esa naturaleza. Y en este sentido, como ya se indicó en el apartado anterior, cuando en sus enjuiciamientos la Junta Arbitral ha fijado el domicilio fiscal de personas jurídicas en un determinado lugar, lo ha hecho siempre sobre la base de la certeza de la existencia en ese territorio como sujetos fiscales, de personas físicas con funciones de dirección y administración de tales sociedades o titulares de paquetes accionariales que les permitía la toma de decisiones.

Las actuaciones inicialmente impulsadas por la AEAT Navarra respondían a un criterio no exento de cierta coherencia, ya que la investigación partió de la premisa indiciaria, según la cual, el Administrador único, apoderado general y propietario a la vez titular del 94% de las acciones de AAA, S.L. tendría su residencia habitual en Madrid y no en Navarra, por tener la disponibilidad en la capital de una vivienda en un número de la misma calle en que se ubican las oficinas de esta empresa. Ello condujo a la puesta en marcha de sendos procedimientos respecto de los cuales la rectificación del domicilio de la sociedad tenía como presupuesto y fundamento el reconocimiento previo o simultáneo de la residencia fiscal en Madrid del Sr. BBB. Pero este enfoque desaparece con la admisión administrativa de que, efectivamente, no se puede llegar a acreditar la residencia habitual del Sr. BBB en Madrid. Tal hecho debería haber supuesto también, en buena lógica, el reconocimiento de que, igualmente, debía considerarse FFF el lugar en que se gestionaba la entidad investigada, por ser ese el de la residencia fiscal de su propietario y administrador y, por tanto, el territorio desde el que la familia (...) tomaba sus decisiones empresariales y, entre otras, las que afectaban a la gestión y dirección de AAA, S.L.

La quiebra del planteamiento inicial ha pretendido ser suplida de una manera original, buscando un nuevo engarce con la persona de uno de los empleados que trabajan en la oficina, el Sr. HHH, a quien el agente tributario que redacta y firma las dos curiosas diligencias de supuesta "constancia de hechos" en que se enmarca el trámite del requerimiento informativo, parece querer atribuirle, sin gran éxito al parecer, el papel y condición de administrador de facto, ante la imposibilidad de ubicar fiscalmente en Madrid al de verdad. Atribución que desmiente de manera clara y tajante el Sr. BBB, al informar que ningún empleado, incluido el Sr. HHH, puede tomar decisiones que afecten a la administración de la empresa, por carecer de poder de disposición, y que además todos los trámites y gestiones ordinarios que realiza ese empleado requieren del previo conocimiento y autorización de Sr. BBB como Administrador, aunque no necesariamente su presencia en Madrid.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

En definitiva, cabe concluir que aunque se dan en el lugar propuesto como domicilio fiscal por la AEAT elementos propios y usuales de gestión empresarial, en ningún caso queda acreditado que sea la oficina de la calle EEE de Madrid, donde se centralizan las operaciones de gestión administrativa y dirección del negocio de la entidad, debiendo mantenerse como centro de operaciones y toma de decisiones de AAA, S.L. el lugar en que reside su Administrador único y propietario, en FFF, municipio de GGG, en Navarra. Y ello en relación al periodo discutido: 2008 a 2014."

La AEAT, por su parte, sostiene que tanto la contratación general de la entidad, como la contabilidad principal y el domicilio de los administradores de AAA, S.L., se encuentran en territorio común.

1.- En cuanto a la contratación, la sociedad difunde como domicilio en la página web y facilita a la Tesorería General de la Seguridad Social el de calle EEE y tiene en Madrid 12 trabajadores, mientras que no hay ninguno en Navarra. Asimismo sus números de contacto telefónico (salvo dos) son de Madrid y ninguno de Navarra. La mayor parte de las cuentas bancarias se sitúan en sucursales de Madrid y sólo en 2009 y 2010 aparecen cuentas de Navarra. No existe ningún código de cuenta de cotización a la Tesorería General de la Seguridad Social en Navarra y si lo hay en Madrid. La oficina de calle EEE, tiene capacidad para más de un trabajador y hay cuatro personas (tres contratadas) que, de manera directa o indirecta, prestan servicios a AAA, S.L. en Madrid: la señora (...) que atendió a los funcionarios de la AEAT y, por tanto, igualmente puede hacerlo con clientes y proveedores de la sociedad; el señor DDD, a quien la señora (...) considera dueño de la sociedad, de donde resulta razonable pensar que realizaba alguna función relevante en la entidad; el portero del edificio, señor (...), que percibe retribuciones de AAA, S.L.; el señor HHH, que atiende al agente de la AEAT y es la persona de contacto que consta en las declaraciones informativas presentadas a la AEAT por la sociedad. Que conste la dirección y teléfono de Madrid en la página web es un indicio, a añadir a todos los demás, de que es en esa dirección donde se gestiona la contratación con terceros. Los números de teléfono de la sociedad (ninguno en Navarra) y las cuentas bancarias también revelan que el contacto con clientes, proveedores y trabajadores se localiza en Madrid.

2.- En la diligencia de 17 de enero de 2013, aportada con el escrito de la AEAT de 26 de mayo de 2015, demuestra que el domicilio fiscal de la sociedad es el de calle EEE, bajo-izquierda, donde trabaja el asesor fiscal de la empresa, y se lleva la contabilidad y se custodian las facturas, dato corroborado por el señor BBB que contestó el requerimiento de la AEAT diciendo que "las facturas físicas se archivan en el centro administrativo situado en la oficina de calle EEE de Madrid".

3.- En cuanto al domicilio de administradores, la HTN -dice la AEAT omite que el señor BBB sólo fue localizado en la visita al domicilio de Madrid, que la señora Monterrubio considera que el dueño de la entidad es el señor DDD, el cual atendió a un Agente de la AEAT en Madrid, que los vecinos y empleados de GGG manifestaron que el señor BBB vive en Madrid y que lo mismo dijo el portero de calle EEE.

Además de lo anterior, la AEAT, en su escrito de alegaciones finales, llama la atención sobre otras circunstancias que considera relevantes:

1.- El 26 de enero de 2016 la entidad AAA, S.L., ha cambiado su domicilio fiscal a la calle EEE, de Madrid.

2.- Don BBB ha declarado que la contratación se realiza donde se encuentran los activos y los valores catastrales de los inmuebles situados en Madrid suman cerca de 15 millones de euros en cada uno de los años 29008 a 2011, y 29 millones de euros en 2012, mientras que los inmuebles a nombre de AAA, S.L., en Navarra tienen un valor catastral total de 109.167,72 euros.

3.- Los cuatro clientes y cuatro proveedores más importantes por razón de la cuantía residen mayoritariamente en Madrid y todos en territorio común.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 que se incluye tras el texto de esta Resolución

14° Nos encontramos, por tanto, ante un caso realmente complejo, en el que ambas partes cuentan con serias razones para defender sus respectivas pretensiones sobre la localización del domicilio fiscal de la sociedad AAA, S.L., debiendo esta Junta Arbitral ponderar de forma prudente y razonable los indicios ofrecidos a favor de una y otra postura. No vamos a repetirlos de nuevo para poner de relieve que, examinados en conjunto, entendemos que tienen más peso y debe darse preferencia a las alegaciones de la AEAT. En efecto podemos afirmar, muy resumidamente porque las razones ya han sido expuestas con detalle, que la HTN tiene su más sólido apoyo en que la AEAT tácitamente admitió que la residencia de don BBB se encuentra en Navarra, puesto que dejó decaer su propuesta de cambio de domicilio de dicho señor a Madrid. Esta afirmación, siendo cierta y no careciendo de importancia, no deja de ser un dato formal basado en la presunción de que la AEAT no elevó a la Junta Arbitral su pretensión por haber llegado a la convicción de que don BBB residía de forma efectiva en Navarra. Sin embargo, la decisión de la AEAT de no elevar a la Junta Arbitral dicha pretensión pudo ser adoptada por otros motivos y, en cualquier caso, esa presunción no debe prevalecer sobre los numerosos indicios que, tanto sobre el lugar de contratación como sobre el lugar de llevanza de la contabilidad, ha aportado la AEAT, así como los testimonios y manifestaciones que despliegan serias sombras de duda sobre la efectiva residencia de don BBB.

De todos modos, aun en el supuesto de que llegásemos a la conclusión de que los argumentos esgrimidos por las partes tienen valor equivalente y no puede determinarse con seguridad cuál es el lugar donde se desarrollan las funciones de dirección efectiva y gestión de la empresa, la conclusión sería la misma. En tal caso tendríamos que acudir al criterio subsidiario establecido por el artículo S.1.b) del Convenio, del territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Este territorio no es otro que el territorio común pues, como se puede constatar en el punto 4 del informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Navarra de la AEAT, la localización de la casi totalidad del abultado activo fijo de la sociedad se encuentra en territorio común y, en particular, en Madrid.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en consecuencia, declara que la entidad AAA, S.L., no tenía ubicado su domicilio fiscal en territorio navarro, retro trayéndose los efectos de esta declaración hasta el día 1 de enero de 2008.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, el interesado, puede interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 19 de julio de 2016.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 71/2013

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia de 13 de julio de 2017

SENTENCIA nº 1248/2017

En Madrid, a 13 de julio de 2017.

Esta Sala ha visto el presente recurso contencioso-administrativo 4891/2016 interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador Don (...), bajo la dirección técnico-jurídica de Don (...), Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 19 de julio de 2016, recaída en el conflicto nº 71/2013, promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el cambio de domicilio de la entidad AAA, S.L.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. (...).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 15 de enero de 2014 tuvo entrada en la sede de la Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo ante la Junta Arbitral un conflicto para resolver la discrepancia sobre el cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L., al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

La AEAT manifiesta y acredita con la documentación correspondiente que el día 23 de julio de 2013, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra remitió a la Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra escrito de la misma fecha en el que se recogía la propuesta de modificación del domicilio fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.5 del Convenio, respecto de la entidad AAA, S.L.

En dicha propuesta, la AEAT entiende que el domicilio del obligado tributario se encuentra en Madrid, calle EEE, en lugar de en GGG (Navarra), y que el momento al que deben retrotraerse los efectos temporales del cambio de domicilio es el 01/01/2008.

Se adjunta asimismo al escrito de interposición del conflicto la Resolución 948/2013, de 23 de diciembre, de la Directora Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN), por la que se rechaza la propuesta de cambio de domicilio fiscal de AAA, S.L. Esta resolución se apoya en los informes elaborados por los servicios de inspección de la AEAT y en un informe del citado organismo autónomo.

En el escrito de interposición del conflicto, la AEAT solicita que se declare por la Junta Arbitral que el domicilio de AAA, S.L. se encuentra realmente en la calle EEE de Madrid desde el día 1 de enero de 2008.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 71/2013

SEGUNDO.- El día 26 de enero de 2015, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución en la que tuvo por planteado el conflicto y ordenó notificarlo a la Hacienda Tributaria de Navarra, a la que emplazó por un mes para efectuar alegaciones y aportar la documentación que estimase oportuna.

El 27 de febrero de 2015 se recibió en la Junta Arbitral el escrito de alegaciones de la HTN en el que se opone a las pretensiones de la AEAT.

Después del trámite de alegaciones, el Presidente de la Junta Arbitral, en resolución de 21 de abril de 2015, declaró abierto el periodo de instrucción durante un periodo máximo de dos meses, y emplazó a las partes para aportar los medios de prueba convenientes a su derecho.

La AEAT, en escrito que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 29 de mayo de 2015, propuso como prueba la documentación presentada con el escrito de interposición del conflicto y aportó en ese momento una diligencia de constancia de hechos de 17 de enero de 2014 (sic, aunque en la diligencia figura la fecha de 17 de enero de 2013), la contestación del representante de AAA, S.L., a requerimiento de información efectuado por la AEAT, y otra diligencia de constancia de hechos de 3 de febrero de 2014.

El día 14 de marzo de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral puso de manifiesto el expediente a las partes y a los interesados en el procedimiento, concediéndoles un plazo de quince días hábiles para formular alegaciones.

En el periodo de alegaciones finales formuló las suyas la Hacienda Tributaria de Navarra mediante escrito presentado el 5 de abril de 2016, en el que mantiene su oposición al cambio de domicilio solicitado por la AEAT.

También la AEAT formuló alegaciones, en el periodo conclusivo del conflicto, mediante escrito que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 7 de abril de 2016. En dicho escrito se repasan los criterios que, según la doctrina del Tribunal Supremo, se pueden utilizar para determinar el lugar donde se desarrolla la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad, inspirados en lo que en su momento disponía el artículo 22 del ya derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, a saber:

- a) Existencia de una oficina donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad.
- b) Existencia de una oficina en que se lleve de modo permanente la contabilidad principal.
- c) Lugar del domicilio fiscal de los administradores.

En opinión de la AEAT, la contratación general de la entidad se lleva a cabo en Madrid donde, según datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, tiene AAA, S.L. su domicilio social y donde mantiene su cuenta de cotización principal y donde ha contratado a doce trabajadores residentes en Madrid (ninguno en Navarra). Es la oficina de EEE, la que tiene capacidad para albergar a varios trabajadores, el lugar de trabajo de la persona encargada de la empresa y donde un agente de la AEAT fue atendido por don (...) y donde, según el portero del inmueble, don BBB ha residido de forma habitual y permanente.

La contabilidad de la empresa -sigue afirmando la AEAT- se lleva en la oficina de Madrid, según declaración de don (...), y es allí donde -según manifestó don BBB- se archivan las facturas físicas y donde se elabora la contabilidad por medios informáticos.

TERCERO.- Agotados los trámites de instrucción y alegaciones, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por Resolución de 19 de julio de 2016, acuerda estimar la pretensión deducida por AEAT y declarar que AAA, S. L. no tenía ubicado su domicilio en territorio navarro, retrotrayéndose los efectos de esta declaración hasta el día 1 de enero de 2008.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 71/2013

La Junta Arbitral, valorando el material probatorio obrante en el expediente, llegó a la conclusión de que" nos encontramos, ante un caso realmente complejo, en el que ambas partes cuentan con serias razones para defender sus respectivas pretensiones sobre la localización del domicilio fiscal de la sociedad AAA, S.L., debiendo esta Junta Arbitral ponderar de forma prudente y razonable los indicios ofrecidos a favor de una y otra postura. Examinados en conjunto, entendemos que tienen más peso y debe darse preferencia a las alegaciones de la AEAT. En efecto podemos afirmar que la HTN tiene su más sólido apoyo en que la AEAT tácitamente admitió que la residencia de don BBB se encuentra en Navarra, puesto que dejó decaer su propuesta de cambio de domicilio de dicho señor a Madrid. Esta afirmación, siendo cierta y no careciendo de importancia, no deja de ser un dato formal basado en la presunción de que la AEAT no elevó a la Junta Arbitral su pretensión por haber llegado a la convicción de que don BBB residía de forma efectiva en Navarra. Sin embargo, la decisión de la AEAT de no elevar a la Junta Arbitral dicha pretensión pudo ser adoptada por otros motivos y, en cualquier caso, esa presunción no debe prevalecer sobre los numerosos indicios que, tanto sobre el lugar de contratación como sobre el lugar de llevanza de la contabilidad, ha aportado la AEAT, así como los testimonios y manifestaciones que despliegan serias sombras de duda sobre la efectiva residencia de don BBB.

De todos modos, aun en el supuesto de que llegásemos a la conclusión de que los argumentos esgrimidos por las partes tienen valor equivalente y no puede determinarse con seguridad cuál es el lugar donde se desarrollan las funciones de dirección efectiva y gestión de la empresa, la conclusión sería la misma. En tal caso tendríamos que acudir al criterio subsidiario establecido por el artículo 8.1.b) del Convenio del territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Este territorio no es otro que el territorio común pues, como se puede constatar en el punto 4 del informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Navarra de la AEAT, la localización de la casi totalidad del abultado activo fijo de la sociedad se encuentra en territorio común y, en particular, en Madrid.

CUARTO.- Frente al anterior acuerdo la Comunidad Foral de Navarra interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala formalizando demanda en la que se suplicó" sentencia por la que se estime íntegramente el recurso y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 19 de julio de 2016, en el conflicto nº 71/2013, promovido por la Agencia estatal de Administración Tributaria, relativo al cambio de domicilio de la entidad AAA, S. L., resulta contraria al ordenamiento jurídico acordando su anulación y declarando, en su lugar, que ha de desestimarse íntegramente el conflicto planteado por la AEAT y la petición que articulaba, confirmando que dicha entidad tenía ubicado su domicilio social en Navarra".

QUINTO.- Conferido traslado para el trámite de contestación a la demanda al Abogado del Estado, éste, en escrito de 28 de noviembre de 2016, interesó sentencia desestimatoria del recurso por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado.

SEXTO.- Ninguna de las partes ha solicitado el recibimiento del pleito a prueba, de manera que en el presente recurso, las únicas pruebas que se someten a valoración son las practicadas ante la Junta Arbitral que dictó la resolución recurrida.

SÉPTIMO.- No habiéndose abierto el periodo de prueba, se dio traslado para conclusiones, trámite que los litigantes evacuaron el 27 de diciembre de 2016 -la Comunidad Foral de Navarra -y el 3 de enero de 2017- el Abogado del Estado.

OCTAVO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 10 de enero de 2017, fijándose para el acto de votación y fallo la audiencia del día 13 de junio de 2017, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 71/2013

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto del presente recurso contencioso-administrativo, instado por la Comunidad Foral de Navarra, es la resolución adoptada el 19 de julio de 2016 por la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral, resolutoria del conflicto nº 71/2013 promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a dicha Comunidad Foral en relación con el domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L. por considerar que el declarado por la propia entidad en Navarra no se ajustaba a la ordenado por la normativa aplicable, debiendo entenderse fijado su domicilio en territorio común, Madrid, con efectos de 1 de enero de 2008.

SEGUNDO.- La cuestión de fondo que se suscita en la presente litis consiste en resolver la discrepancia que se ha producido entre la AEAT y la HTN con respecto al domicilio fiscal de AAA, S.L. a partir del día 1 de enero de 2008. Y versando este conflicto sobre una discrepancia respecto del domicilio de la entidad AAA, S.L., conviene recordar que, a tenor de lo dispuesto por el artº 8.1.b) del Convenio, **están domiciliadas fiscalmente en Navarra** "las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

Como ha señalado la sentencia de esta Sala 970/2016, de 3 de mayo (rec. contencioso-administrativo 900/2015) la regla general es que el domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él éste efectivamente centralizadas la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se debe estar al lugar de gestión o dirección. En última instancia se ordena estar a la regla subsidiaria del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Sin embargo, en el Convenio no se especifican normas para identificar el lugar donde se halle efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, por lo que ha de estarse a las circunstancias concretas a la hora de adoptar el correspondiente pronunciamiento."

Y es que, como señala el Tribunal Supremo en muchos de sus pronunciamientos, esa expresión "centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios" es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de que se trate y en particular de la actividad a que se dedica." (SSTS de 18/06/2015, 19/12/2015 y 27/01/2016).

El punto de partida del razonamiento, admitido por ambas partes, es la doctrina de este Tribunal Supremo sobre el modo de interpretar el concepto del lugar donde se centraliza "la gestión administrativa y la dirección de sus negocios", a la luz de lo que en su momento dispuso el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Leemos en la ya citada STS de 4 de febrero de 2010 que "no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar, donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Si lo hacía, en cambio, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecía:

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 71/2013

«Se entenderá como **lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios** aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.»

Se estaba por tanto al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que carecen hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado, pero conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

TERCERO.-

1. En este caso el debate es sustancialmente fáctico. Basta leer los escritos de las partes para comprobar que sus discrepancias se limitan a la valoración de los documentos incorporados al expediente administrativo, así como respecto de las inferencias que obtienen de los mismos en orden a determinar dónde la mencionada compañía tenía durante los años considerados «centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios».

Será pues, necesario, para resolver en derecho sobre el fondo del asunto, una valoración conjunta de los datos, indicios y circunstancias incorporados al expediente, rechazando meras conjeturas o simples suposiciones, como pide la dirección letrada de la Comunidad Foral de Navarra.

AAA, S.L., se constituyó en Pamplona en 1987, con domicilio social en GGG y administrador unipersonal, cargo detentado por don BBB desde 30 de noviembre de 2000, con duración indefinida. Y de las bases de datos disponibles por la AEAT se desprende que el obligado tributario tiene su domicilio social y fiscal declarado desde el 4 de mayo de 1988 en GGG (Navarra).

En el Registro Mercantil de Navarra consta que don BBB es el administrador único de la sociedad; y que son apoderados su cónyuge, doña CCC, su hijo, don DDD, y don (...).

Todos tienen domicilio fiscal en GGG, excepto el último que lo tiene en territorio común.

Según informe del Servicio de Vigilancia Aduanera de la AEAT, que visitó el domicilio de la sociedad, algunos vecinos de GGG (no identificados) manifestaron desconocer la calle (...) y remitieron al actuario al caserío de FFF (señorío de FFF), comentando que "el Sr. BBB suele venir en época estival acompañado por un número importante de familiares". El domicilio es una vivienda "en la que no existen rótulos o carteles de identificación de la sociedad AAA, S.L." y "se encuentra en el exterior de la vivienda una mujer con acento extranjero quien dice ser la guardesa de la casa, quien manifiesta que el Sr. BBB vive en Madrid". Un tractorista del señorío, (...), manifiesta "que él es trabajador del señorío y que desconoce la mercantil AAA, S.L.".

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 71/2013

En la contestación al requerimiento dirigido a don BBB, éste contesta, entre otras cosas, que "el domicilio social está en FFF (Navarra), donde se encuentra el domicilio del administrador único y los principales accionistas", que "la sociedad dispone de una oficina en Madrid, en EEE, donde se encuentra el centro administrativo de la sociedad", y que la sociedad "cuenta con un administrador único y un apoderado general, ambos con residencia en la misma localidad que la mercantil, sin que ninguno de los empleados de la sociedad en el centro de trabajo de Madrid disponga de poder alguno de disposición para la administración de la sociedad".

Manifiesta asimismo que "la contratación con clientes y proveedores se realiza generalmente en la localidad en la que se encuentran situados los activos objeto de los contratos y de las obras, servicios y trabajos y suministros exteriores" y que "la dirección de correspondencia facilitada a los clientes y proveedores es la oficina administrativa de Madrid". Aporta dos contratos de arrendamiento suscritos por el apoderado (el señor DDD), uno en Madrid y otro en Pamplona.

Las facturas físicas -sigue diciendo el señor BBB- se archivan en el centro administrativo situado en Madrid, donde se elabora asimismo la contabilidad de la sociedad por medios informáticos, con acceso a dicho servidor por el administrador único y apoderado general. Los libros contables de la sociedad se elaboran por medios informáticos, depositándose en el Registro Mercantil de Navarra de forma telemática.

El día 18 de abril de 2013 se personó un agente tributario en la calle EEE de Madrid y, de la diligencia instruida al efecto, resulta que el conserje de la finca manifiesta que don BBB reside habitualmente en el piso primero derecha.

En la diligencia de constancia de hechos de 17 de enero de 2014 (aunque en la diligencia figura la fecha de 17 de enero de 2013) se aprecia que el inmueble de la calle EEE, es una oficina en la que se encuentra, en el momento de la visita, don HHH quien "me confirma -dice el actuario- que efectivamente ese es el domicilio fiscal del obligado tributario pero me especifica que la razón social se encuentra en un pueblo de Navarra llamado GGG-FFF. Le pregunto qué quiere decir con la razón social y me comenta que se refiere al domicilio social".

Sigue diciendo la diligencia: "Me informa don HHH que son una empresa que se dedica a la gestión de inmuebles en arrendamiento; que en Madrid disponen de un total de 600 pisos o inmuebles y que se dedican a alquilarlos. Insiste en que si bien todos los inmuebles no son de su propiedad, sí gestionan el alquiler de todos ellos. Le pregunto específicamente dónde se lleva la gestión diaria de la empresa y me confirma que «la gestión burocrática del día a día de la empresa se lleva desde estas oficinas». Le pregunto a don Antonio que entonces este es el domicilio fiscal de la empresa a lo que responde que «sí»".

El señor HHH declaró asimismo que "en total son 9 las personas contratadas en Madrid, 3 en las oficinas y 5 como conserjes de los edificios donde tienen alquilados los pisos. "Me comenta -dice la diligencia- que para cualquier pregunta en materia tributaria ... mejor que me pase por la tarde de 5 a 8 de lunes a jueves, que es cuando está la persona que lleva todos los temas fiscales de la empresa..."

Continúa la diligencia: "le pregunto a don HHH si en esas oficinas contratan con sus proveedores y tienen materialmente el archivo de las facturas y la contabilidad. Le comento que la pregunta sobra ya que estoy viendo detrás suyo todo un mueble lleno de carpetas y archivadores con el nombre de AAA, S.L., en el lomo de los mismos, por lo cual intuyo que es así. El señor HHH me confirma que efectivamente allí se lleva la contabilidad y se custodian las facturas de la empresa".

De la posterior diligencia de constancia de hechos de 3 de febrero de 2014 en la que se documenta la visita que una agente tributario realizó a las oficinas de la calle EEE, bajo izquierda, y en la que fue atendido asimismo por don HHH, el agente tributario hizo constar que

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 71/2013

"Que don Antonio no me permite acceder a las oficinas y que prefiere no decir «nada», salvo lo manifestado por escrito que es muy extenso y con mucho detalle y que se remite a lo entregado por escrito y que no quiere decir «nada más».

Que visto la negativa, el agente tributario preguntó al Conserje del edificio; dice llamarse don (...), con D.N.I. (...) (lo cual confirmo en la base de datos) y que lleva trabajando desde 1993 en ese edificio y que esa empresa «siempre ha estado allí», que la conoce «desde siempre».

Que cuando he entrado en la base de datos para verificar el NIF del conserje puedo ver que el pagador del Sr. (...) es la propia AAA, S.L. con lo cual entiendo que conoce perfectamente al obligado tributario".

En cuanto a la **contratación de empleados por cuenta ajena**, la AEAT aporta los datos facilitados por la Tesorería General de la Seguridad Social. En primer lugar, AAA, S.L. facilita como domicilio a la Tesorería General de la Seguridad Social la calle EEE de Madrid y, en segundo lugar, tiene contratados a 12 trabajadores residentes en Madrid mientras que en Navarra no tiene a ninguno.

En cuanto a la **contratación con proveedores y clientes**, la AEAT suministra los siguientes datos concretos: (1) la calle EEE de Madrid consta en la página web de la entidad (2) **todos los números de contacto del obligado tributario, salvo dos, son de Madrid y ninguno de Navarra.**

La cuenta de cotización principal de AAA, S.L. está localizada en Madrid; la sociedad no tiene ningún código de cuenta de cotización en Navarra.

En la contestación al requerimiento de información efectuado por la AEAT de fecha 24 de enero de 2014 que fue aportada como ANEXO II al escrito presentado por la misma el día 26 de mayo de 2015 a la Junta Arbitral en fase de prueba, el señor BBB manifiesta que "La contratación con clientes y proveedores se realiza generalmente en la localidad en la que se encuentran situados los activos objeto de los contratos y de las obras, servicios y trabajos y suministros exteriores."

El valor catastral de todos los inmuebles sitios en Madrid durante los distintos años es el siguiente:

2008 – 2009	2010	2011	2012
14.518.907,02	14.666.928,67	14.755.317,31	29.194.364,66

El valor catastral de todos los inmuebles situados en Navarra es de 109.167,72 euros (a nombre de AAA, S.L.).

Además, de acuerdo con el Índice Único Notarial, todos los notarios con los que la entidad ha realizado operaciones radican en Madrid excepto uno que es de (...).

AAA, S.L. es titular de varias cuentas bancarias abiertas en sucursales situadas en su mayoría en territorio común, principalmente en Madrid, en las que figura como domicilio declarado - en gran parte de los casos - el de la calle EEE de Madrid.

Consta en la resolución de la Junta Arbitral que en la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social, todos los trabajadores contratados por AAA, S.L., desde enero de 2007, tienen su domicilio en territorio común, ninguno en Navarra.

En los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta de los años 2008 a 2012 presentados por AAA, S.L. figura como persona de contacto un empleado de la sociedad con domicilio en Madrid y un número de teléfono de esa provincia.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 71/2013

Según la página web de Telefónica, AAA, S.L., es titular de nueve líneas en territorio común y ninguna en Navarra.

En la página web www. (...)com figura AAA-inmobiliaria AAA, S.L., con domicilio en la calle EEE, Madrid.

2. De los datos que se han puesto de manifiesto se desprende, como hacía constar la resolución de la Junta Arbitral, que el domicilio fiscal de la sociedad es el de calle EEE, bajo izquierda, donde trabaja el asesor fiscal de la empresa y donde se lleva la contabilidad y se custodian las facturas, dato corroborado por el señor BBB que contestó el requerimiento de la AEAT diciendo que las facturas físicas se archivan en el centro administrativo situado en la oficina de calle EEE de Madrid". Por eso, sin duda el 26 de enero de 2016, la entidad AAA, S.L. ha cambiado su domicilio fiscal a la calle EEE, bajo izquierda, de Madrid. Y no puede desconocerse la presunción de que goza el domicilio social, congruente con la que goza el domicilio declarado tributariamente.

De otra parte, que conste la dirección y teléfono de Madrid en la página web es un indicio, a añadir a todos los demás, de que es en esa dirección donde se gestiona la contratación con terceros. Además, el dato relativo a los números de teléfono (todos, salvo dos, de Madrid y ninguno de Navarra) revela que el contacto de clientes, proveedores o incluso trabajadores con los que contrata la entidad se localiza en Madrid. Por otro lado, para cualquier actividad, pero especialmente para el arrendamiento de fincas, es relevante el lugar de apertura de las cuentas bancarias ya que allí es donde se van a cobrar con regularidad los alquileres. Indica una cercanía a la gestión diaria de la actividad y al control de los ingresos de la misma. Sin perjuicio de que la propia apertura de las cuentas es ya de por sí una parte muy importante de la actividad contractual de toda empresa.

3. La Comunidad Foral recurrente no está conforme con la valoración de la prueba que realizó la Junta Arbitral y que le llevó a estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a declarar que la entidad AAA S.L. no tenía ubicado su domicilio fiscal en territorio navarro, retrotrayendo los efectos de esa declaración hasta el 1 de enero de 2.008.

La actora señala que con la resolución se produce una inversión de la carga de la prueba, invocando la presunción de veracidad de las declaraciones fiscales de la sociedad contribuyente, que se presentaron manifestando tener su domicilio en territorio foral, que no pueden quedar desvirtuadas por los elementos tomados en cuenta por el acuerdo recurrido.

En esta materia resulta ilustrativa la sentencia de esta Sala de 27 de enero de 2016 (rec. contencioso-administrativo 36/2015 " cuando afirma:

"Como expresamente se recoge en la resolución combatida, la Junta Arbitral apreció el material probatorio conjuntamente y de acuerdo con criterios generales de valoración de la prueba. Debemos partir, pues, de que es a la Junta Arbitral a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba, por lo que planteado el pleito, como se desprende del desarrollo argumental de la demanda, en una cuestión de simple valoración de la prueba, le corresponde a la recurrente llevar al convencimiento de la errónea apreciación de la prueba realizada por la Junta Arbitral o que la determinación de los hechos lejos, de responder a criterios razonables, se ha realizado sobre la base de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, resultando injustificada la base de la decisión."

Pues bien, a juicio de esta Sala, coincidente con el criterio del Abogado del Estado, la argumentación contenida en el Fundamento VI de la demanda, no revela la existencia de error en la valoración de la prueba, ni mucho menos, que en la determinación de los hechos se haya incurrido en arbitrariedad o se hayan conculcado las reglas de la lógica.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 71/2013

Son los indicios, valorados conjuntamente, los que en efecto llevan a la decisión de la Junta Arbitral, que esta Sala comparte, y entre ellos, de forma destacada, los que se destacan en el epígrafe 14 de la Resolución.

CUARTO.- En conclusión, una sociedad cuya gestión se realiza en territorio común, en Madrid, no habiendo indicios de que pudiera ser gestionada en Navarra, cuyo inmovilizado se encuentra en su mayor parte en territorio común, en la que su administrador único- el Sr. BBB, de edad avanzada pues nació el día 27 de octubre de 1923, (es decir, que actualmente tiene 94 años) - vive habitualmente en Madrid, en la planta primera del edificio situado en la calle EEE, justo encima de donde está la oficina donde se lleva de manera permanente la gestión y la contabilidad y asesoría fiscal de la sociedad, difícilmente puede considerarse domiciliada en Navarra por el hecho de que su administradora único diga que el domicilio social está en el caserío de FFF (señorío de FFF) al que sólo suele ir en época estival, acompañado de sus familiares.

QUINTO.- De conformidad con lo dispuesto en el arto 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción, en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, procede imponer las costas de este proceso a la Administración autonómica demandante, si bien haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 4891/2016 interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 19 de julio de 2016, que resolvió el conflicto 41/2013 referido al cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA ,S.L. , acto administrativo que confirmamos por ser ajustado al ordenamiento jurídico, con imposición de costas a la Comunidad Foral de Navarra, con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. (...), estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

RESOLUCIÓN DE 6 DE MAYO DE 2016. CONFLICTO 70/2013**Conflicto:** 70/2013**Promotor:** Administración General del Estado**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IS. Cambio de domicilio fiscal de sociedad**Fecha de la resolución:** 6 de mayo de 2016**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL****I. ANTECEDENTES**

1º El 19 de diciembre de 2013 el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) presentó ante esta Junta Arbitral escrito por el que se inicia un conflicto con la Hacienda Territorial de Navarra (HTN) relativo al cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, Gestión de AAA, S.L., por considerar que, de conformidad con las normas del Convenio Económico, éste ha de fijarse en territorio de la Comunidad Foral de Navarra, siendo incorrecto el que se venía declarando por la entidad en territorio común, y debiendo establecerse los efectos del nuevo domicilio desde la constitución de la sociedad, el 20 de febrero de 2009, y hasta el 10 de agosto de 2012, momento en el que finalizó su actividad a causa de su absorción por otra entidad.

2º Al efecto de fundamentar su pretensión la AEAT afirma, con justificación documental, que el 28 de mayo de 2013 el Delegado de la AEAT en Navarra dirigió escrito a la HTN conteniendo la preceptiva propuesta de modificación del domicilio de la sociedad amparándose en las siguientes pruebas y actuaciones:

Actuaciones recogidas en el Informe de 24 de mayo de 2013 elaborado por la Delegación de la AEAT de Navarra. En dicho Informe se hace constar que:

- El domicilio social declarado por AAA, S.L. en la escritura de constitución, otorgada en Navarra, se fija en territorio común, concretamente en Barcelona (...).

- Esta entidad tiene como objeto social la realización de actividades propias del mercado inmobiliario, habiéndose realizado declaración censal de alta en las mismas desde su constitución en dos municipios sitos en territorio común.

- El único socio de la entidad ha sido BBB, S.L.U., entidad domiciliada en Pamplona. Esta entidad tiene, a su vez, como socio único a CCC, SHA., quien tiene como socio único a DDD.

- El administrador único de la entidad contribuyente es don EEE - que lo es también de otras doce entidades, es representante de su socio único y ocupa en otras veinte entidades cargos directivos- quien tiene su domicilio fiscal en Pamplona. El administrador figura como autorizado en 2009 y 2010 en una cuenta bancaria de la que es titular la entidad y que está situada en Pamplona. Es también en esta ciudad donde se firma la certificación de las cuentas anuales así como otros documentos notariales para legitimación de firma.

- Según declaraciones de la propia entidad -cuentas anuales y declaración de retenciones (Modelo 190)- carece de personal laboral y directivo, asumiendo estas tareas su socio único BBB, S.L.U., quien se sirve a su vez del grupo societario al que pertenece, si bien figuran como apoderados de la entidad, en varias escrituras, don FFF (quien trabaja para BBB, S.L.U. y está domiciliado en Pamplona) y don GGG empleado de DDD en Barcelona, donde está

domiciliado). Asimismo, el número de teléfono que se indica en las declaraciones del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2009 a 2011, es el perteneciente al único socio de la entidad, BBB, S.L.U., en Pamplona.

Añade el escrito de la AEAT la descripción de las actuaciones que se han desplegado en relación con el cambio de domicilio de otras entidades que han culminado en otros conflictos ante esta Junta Arbitral, relativos a JJJ, S.L. y KKK, S.L. pues se trata de entidades que pertenecían al grupo LLL y DDD, que finalmente se han integrado en el grupo MMM. Todas estas entidades tienen actividades similares a la entidad contribuyente, AAA, S.L., que suscita el presente conflicto; cada una se domiciliaba en una parte distinta del territorio, siempre en la parte del territorio común en el que se localizaban sus inmuebles, sin que tampoco dispusiesen de empleados ni instalaciones propias y sirviéndose de los medios de su único socio, BBB S.L.U., también administrador, y compartiendo a don (...) como administrador único y representante.

De otra parte, las cuentas anuales de 2009 a 2011 de estas entidades informan que las juntas generales se celebraron en la misma fecha, el 30 de abril, cada una en una ciudad distinta (Logroño, Madrid, Zaragoza y Barcelona) habiendo asistido a estas reuniones las mismas personas.

3º Aporta también la AEAT el resultado de las actuaciones formalizadas en el domicilio de BBB, S.L.U., en enero de 2013, compareciendo el administrador único de AAA, S.L., don EEE. En las diligencias -existen dos diligencias de la misma fecha pues en la segunda el contribuyente rechaza o modifica las manifestaciones recogidas por la Inspección en la primera, que obra en el expediente y que no está firmada por el compareciente- se contienen manifestaciones que llevan a esta Administración a concluir que la entidad siempre ha estado dirigida y gestionada desde Navarra, pues:

- la entidad se domicilió en Barcelona, en la oficina principal de (...), por indicación de sus asesores fiscales y por ser el lugar donde se realizaba su actividad al estar allí los inmuebles que constituyen el objeto de sus actividades, si bien en las oficinas no existía ningún tipo de identificación de la entidad.

- en el domicilio social de Barcelona no se disponía de ningún empleado de la entidad, ya que el centro de trabajo del compareciente se situaba en Pamplona, ni se disponía de otros medios pues el volumen de actividades de la contribuyente no los requería.

- la contabilidad se encontraba subcontratada, llevándose desde Barcelona, sin que el compareciente pudiera, en un primer momento, precisar el lugar donde se custodiaba la documentación, cuentas anuales, etc., aunque posteriormente indica que, inicialmente, por su escaso volumen, permanecía en Pamplona, pero que la documentación se encontraba en Barcelona, lugar donde se redactaban los contratos, etc.

- finalmente, que la entidad no se dirigía desde Barcelona, dado que allí no se disponía de personal directivo, por lo que la dirección se localizaba en Navarra, lugar donde se encontraba el administrador, representante y personal autorizado en cuentas bancarias; BBB, S.L.U., etc.

En un segundo Informe de la Inspección de la AEAT en Cataluña, de 14 de mayo de 2013, se hace constar, además de otros hechos ya acreditados, que:

- La actividad de la entidad comprendía las operaciones propias del tráfico inmobiliario relacionadas con sujetos afectados por hipotecas constituidas en garantía de préstamos otorgados por DDD.

- El domicilio fiscal en Barcelona estaba desocupado desde octubre de 2012 (según visita de 22 de abril de 2013).

A la vista de los anteriores hechos, señala la AEAT que propuso a la HTN un cambio de domicilio fiscal de la entidad, desde el declarado en Barcelona a Pamplona, por el periodo comprendido desde el 20 de febrero de 2009 hasta el 10 de agosto de 2012, y que dicha

propuesta fue rechazada por la HTN el 28 de noviembre de 2013, motivo por el cual, tras la comunicación preceptiva a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local el 11 de diciembre, suscitó, en tiempo y forma, el presente conflicto ante esta Junta Arbitral por considerar que entra en el ámbito de sus competencias al tenor de lo dispuesto en el artículo 43 del Convenio Económico.

4° Al efecto de fundamentar su pretensión, invoca la AEAT la norma contenida en el artículo 8 del Convenio Económico, así como la doctrina del Tribunal Supremo al respecto, de cuya argumentación resulta que:

- La dirección de la entidad y la toma de decisiones se localizaban en Pamplona, en las dependencias que su único socio tenía en esta localidad, siendo que también su administrador único tenía su domicilio en la misma ciudad, donde mantenía otros vínculos con distintas entidades ligadas a BBB, S.L.U.

- Respecto de la gestión de sus negocios resulta evidente, a juicio de la AEAT, que también se localizaba en Pamplona, pues no existe constancia de la localización de la contabilidad y otra documentación, pero ha quedado acreditado que en Barcelona no dispone de medios a estos efectos, que sus apoderados son empleados de DDD y que la única cuenta bancaria de que dispone está abierta en Pamplona.

Concluye su escrito la AEAT, con aportación de distintas pruebas y advirtiendo que, frente a lo anterior, el único hecho que explica la domiciliación fiscal de la entidad en Barcelona es la localización de los inmuebles objeto de su actividad en Cataluña.

5° Del examen que hemos realizado de la documentación aportada por la AEAT, y al margen de otras manifestaciones hechas por funcionarios de esta Administración así como de las realizadas por el administrador único de la entidad, se desprenden los siguientes datos y hechos que estimamos son también relevantes en el presente conflicto:

- En el periodo afectado por el presente conflicto la entidad AAA, S.L. ha otorgado diversos poderes a distintas personas, actuando en todos los casos ante notarios de Navarra.

- En las diligencias extendidas por la Inspección el 23 de enero de 2013, compareciendo don EEE, mencionadas en el resumen antes expuesto, se advierte, además de los hechos y manifestaciones anteriormente referidas, que existe un Consejo asesor fiscal de DDD, en Navarra, que es quien toma la decisión de domiciliar a la entidad contribuyente en territorio común, en el mismo local de la sucursal principal que poseía DDD en Barcelona.

- En la Memoria de las Cuentas Anuales se hace constar que las actividades de administración de la entidad contribuyente se desarrollan por personal de BBB, S.L.U.

- Examinadas las Cuentas Anuales de la entidad, estas han sido firmadas por su administrador en Pamplona, habiéndose otorgado también en esta ciudad los documentos notariales de legitimación de firma.

- Del examen de estas Cuentas Anuales de las sociedades del grupo que desempeñan una actividad semejante a la de AAA, S.L. (se trata de sociedades relacionadas con Zaragoza, La Rioja o Zona Centro) se obtiene que las Juntas Generales de Accionistas de todas ellas se celebraron en el mismo día de cada año, en distintas localidades, la del domicilio social de cada entidad (Logroño, Madrid, Zaragoza, etc.), asistiendo a ellas las mismas personas.

6° El 26 de enero de 2015 el Presidente de esta Junta Arbitral dictó resolución declarando tener por planteado el conflicto, disponiendo su notificación a la HTN y otorgándole el plazo de un mes para formular alegaciones y aportar pruebas, y requiriendo a las dos Administraciones afectadas para que lo comunicasen a los interesados con los efectos previstos en el RJAN.

7° El 27 de febrero de 2015, la HTN presentó ante esta Junta Arbitral escrito de alegaciones y pruebas por el que, en lo sustancial se opone a la pretensión formulada por la AEAT, con los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

Respecto de los que se contienen en el Informe elaborado por el Servicio de Inspección de la HTN de 20 de septiembre de 2013, destacamos los siguientes:

- Todas las operaciones y relaciones comerciales de la entidad tuvieron lugar en territorio común, lugar de localización de los inmuebles que constituyen las existencias de la sociedad.
- La entidad dispuso de 15 cuentas bancarias en Barcelona, excepto una, siendo don GGG su apoderado, con domicilio fiscal en territorio común.

Respecto de la fundamentación alegada por la AEAT, indica la HTN que, a su juicio, salvo casos especiales, el domicilio social de una entidad debe respetarse como su domicilio fiscal, aunque puedan existir vínculos de la misma con distintos territorios. En el caso, la entidad y sus operaciones eran perfectamente conocidas desde su constitución por la AEAT a través de sus propias declaraciones tributarias, por lo que no considera procedente que, una vez ya extinguida, se lleven a cabo procedimientos de comprobación, de escasa duración, por órganos de Navarra y Madrid, sino que es fruto de una decisión previa y generalizada por parte de la Administración del Estado de suscitar conflictos ante esta Junta Arbitral aunque sin suficientes elementos de prueba ya que se limita a relacionar a la entidad contribuyente con el territorio de Navarra, hecho frecuente que no conduce a ninguna conclusión, o a incorporar al expediente datos y documentos de forma improcedente como ocurre con una diligencia extendida por la Inspección en la que se recogen manifestaciones rechazadas por el propio contribuyente con posterioridad. A este efecto, la HTN detalla las manifestaciones del compareciente que considera relevantes y, concluye que, por aplicación de los criterios empleados por el Tribunal Supremo para estos conflictos, la entidad tiene correctamente fijado su domicilio en Barcelona.

Destaca asimismo la HTN que la localización de los inmuebles en Cataluña es determinante de la localización de todas sus actividades tanto comerciales como de gestión, facturación, etc. resultando un contrasentido que hubiesen de desplazarse a Barcelona desde lugares distantes para realizar esos cometidos.

Considera por su parte la HTN que el conjunto de indicios aportados por la AEAT no tienen precisión ni peso suficiente para cumplir el requisito que imponen a la misma las reglas de distribución de la carga de la prueba, pues a aquella Administración incumbe probar la incorrecta domiciliación de la entidad, sin que sea aceptable que, por el retraso en el que se suscita el conflicto, no solo se dificulte a la entidad interesada su legítimo derecho a la aportación y discusión de las pruebas suministradas por la parte accionante, sino que se afecte también a la seguridad jurídica, siendo asimismo improcedente fijar el domicilio de una entidad en la sede de un tercero sin una actividad probatoria específica relacionada con esa sede, pues, en el caso, es fundamental poner de manifiesto lo irrazonable que resulta la petición de la AEAT, ya que, llevándose a cabo la actividad empresarial de la contribuyente en territorio común, lugar de localización de los inmuebles, la gestión de la misma se viniera a realizar desde territorio de Navarra, territorio donde no se disponía de ningún local donde conservar la contabilidad o donde llevar a cabo la dirección y gestión de la sociedad.

8º En cuanto a la fundamentación jurídica de la AEAT, pone de manifiesto la HTN que las pruebas aportadas por aquella Administración sólo se refieren a algunos de los elementos señalados en el artº 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el del domicilio del único administrador, existiendo otros que indican que la entidad se encontraba domiciliada en territorio común. Ello es así porque la propia actividad de la entidad, cuyo volumen o frecuencia de operaciones se desconocían previamente, no requería de estructuras complejas, sino de un solo administrador y de un apoderado con facultades suficientes en territorio común. De otra parte, porque el hecho, frecuente en el mundo empresarial, de que una sociedad desarrolle sus actividades por medio de filiales, no implica que éstas no tengan su propio domicilio fiscal sino el de la matriz.

En resumen, las presunciones en que se basa la petición de la AEAT y el déficit probatorio en que se sustenta, carecen, según la HTN, de efectos para enervar la presunción de veracidad de las declaraciones de la contribuyente.

Por todo ello, termina su escrito de alegaciones la HFN instando a esta Junta Arbitral a declarar que el domicilio de AAA, S.L. estuvo siempre situado en territorio común.

9º Acompaña a este escrito un conjunto de documentos y justificantes de sus alegaciones, cuyo contenido, una vez examinado por esta Junta Arbitral, consiste principalmente en:

- el libro de Actas de la entidad, en el que se refleja que, durante el periodo al que afecta este conflicto, las actas se diligenciaron en Barcelona, celebrándose la Junta General en el domicilio social de la entidad, en esa ciudad.

- un conjunto de manifestaciones hechas por el administrador único de la entidad -recogidas en diligencias levantadas en junio, agosto y septiembre de 2013, a consecuencia de una comprobación relativa a los ejercicios afectados por el conflicto, y que reflejan que los activos que la entidad adquiría se localizaban en territorio común y se formalizaban ante notarios también localizados en territorio común; que la entidad tenía su domicilio en las dependencias de la Dirección Territorial de DDD en Barcelona, lugar al que se trasladaba regularmente el administrador de la entidad y donde se realizaban las actividades que fuesen necesarias en cada momento, si bien las cuentas anuales se custodiaban por BBB, S.L.U.

- escrituras notariales relativas a la compra venta de algunos inmuebles en las que ha intervenido AAA, S.L. En dichas escrituras lógicamente se hace mención a hechos ya obrantes en el expediente (domicilio social de la contribuyente y domicilio de su administrador, etc.) y a otros nuevos (otorgamiento en Pamplona de algunas escrituras publicas como son las de ampliación de capital de la contribuyente, de los otorgamientos también en Pamplona de poderes por parte de la entidad a determinadas personas físicas, etc...).

- un conjunto de escrituras notariales que hacen referencia a diversas operaciones inmobiliarias otorgadas por la entidad contribuyente de las no se desprende ningún hecho no constatado anteriormente.

- escritura notarial de constitución de AAA, S.L. otorgada en Pamplona.

- y diversas notificaciones de organismos y entidades dirigidos a la contribuyente a su domicilio declarado sito en Barcelona, así como un escrito, de 5 de septiembre de 2013, de don HHH, en el que manifiesta haber sido Delegado Territorial de DDD en Barcelona, y haber "colaborado" con el administrador de la entidad en las actividades de la misma durante los años 2008 a 2011.

10º El 31 de agosto de 2015, el presidente de la Junta Arbitral dictó resolución por la que declaraba abierto el periodo de instrucción por plazo de dos meses, emplazando a las partes y a la entidad interesada para que aportasen las pruebas que estimasen pertinentes, y nombraba ponente a don (...).

11º Transcurrido el periodo de instrucción sin que ninguna de las partes, ni tampoco los interesados, hiciesen uso de su derecho a la presentación de pruebas, el 14 de marzo de 2016 el presidente de la Junta Arbitral dictó resolución por la que se ordenaba poner de manifiesto el expediente, por plazo de quince días, al efecto de que las partes y la entidad interesada presentasen sus alegaciones finales.

12º El 7 de abril de 2016, la AEAT dirige a esta Junta Arbitral un escrito de alegaciones finales en el que hace constar, en lo esencial, que la mayor parte de las manifestaciones vertidas en sus alegaciones por la HTN ya han sido rechazadas tanto por parte de esta Junta Arbitral como por el Tribunal Supremo, pues, como se relata en estas alegaciones, han existido otros conflictos semejantes al actual, relativos a tres entidades de gestión inmobiliaria del grupo DDD, suscitados ante la Junta Arbitral -JJJ, S.L. (conflicto 63/2013), KKK, S.L. (Conflicto 69/2013) y AAA, S.L. (conflicto 70/2013)-, de los cuales el primero ya ha sido resuelto por esta Junta Arbitral estimado sus pretensiones, resolución que, tras la impugnación presentada por la HTN ante el Tribunal Supremo, ha sido confirmada por sentencia de 26 de enero de 2016.

Continúa la AEAT, con mención literal de nuestra Resolución 63/2013, exponiendo que esta Junta Arbitral ha rechazado el argumento de que su pretensión careciera de una base probatoria sólida o de que el planteamiento del conflicto resultase artificioso; resaltando la AEAT que, en relación con las diligencias levantadas el 23 de enero de 2013 ante don EEE, ella misma había advertido que las primeras manifestaciones recogidas por los actuarios fueron rechazadas posteriormente por el compareciente, suscribiendo otras distintas que se incorporaron a una segunda diligencia.

Asimismo, y con referencia también a nuestra anterior Resolución, extrae la AEAT como conclusiones que son trasladables al presente conflicto, que la entidad ha estado dirigida a lo largo de su existencia por alguna de las entidades del grupo LLL, residentes en Navarra, aunque algunas actividades materiales estuviesen encomendadas a una empresa radicada en territorio común; que el socio único y administrador de la entidad está domiciliado en territorio de la Comunidad Foral; que los medios de que disponía la entidad, que reflejan su carácter instrumental, la sitúan también en Navarra. Por otra parte, de la citada sentencia del Tribunal Supremo extrae la AEAT las siguientes conclusiones: que el conflicto no tiene carácter extemporáneo aunque se haya suscitado una vez que la entidad había cesado en sus actividades; y que el planteamiento del conflicto respeta las normas aplicables en relación con la carga de la prueba, tanto en lo que respecta a su suficiencia, como en lo atinente a su validez y eficacia.

Finalmente, concluye la AEAT sus alegaciones reiterando la pretensión y la argumentación expuesta en su escrito de planteamiento del conflicto en cuanto que existen pruebas - relacionadas con su socio, su administrador, sus medios humanos y materiales, etc.- que sitúan el domicilio de la entidad en el territorio de Navarra ya que acreditan que la dirección del negocio así como su gestión tenían lugar en el mismo.

II. NORMAS APLICABLES

13°. 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); 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 RJAN); así como las que resultan de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. Competencia de la Junta Arbitral.

14°. 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 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que prevé:

1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

A este efecto, el artículo 43 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también declara:

Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre

el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse 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 número siguiente de este artículo.

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 en los citados artículos del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

2. Los criterios fijados en la normativa aplicable para la determinación del domicilio de las sociedades.

15° Como hemos señalado en el ordinal anterior, el objeto del presente conflicto consiste en la discrepancia relativa al cambio de domicilio de una sociedad, en relación con el cual la norma aplicable al caso es la contenida en el artículo 8 del Convenio Económico, que dispone:

"1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...)

b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado."

16° En relación con la interpretación de esta disposición hemos advertido en nuestra Resolución 63/2013, dictada en un asunto similar al presente conflicto, que:

«...la equiparación legal del domicilio social y el domicilio fiscal no es incondicionada, sino que está sometida a un requisito esencial: que en ese lugar se encuentre "efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios", puesto que si no es así, el domicilio fiscal se ha de entender situado donde "se realice dicha gestión y dirección" (Resolución de la JAN 45/12). O, más claramente, como ha indicado el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2010 (recurso 86/2009), domicilio social y domicilio fiscal son conceptos autónomos que coinciden cuando en el primero "esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección". Debiendo añadirse a lo anterior que, a diferencia del domicilio social, en cuya fijación las normas dejan amplio margen de decisión a los particulares, en cambio, "las reglas de determinación del domicilio fiscal son imperativas" (STS 4-2-2010).

14° Ahora bien, siguiendo la literalidad de la STS señalada, nos encontramos con que "no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio" razón por la cual, el Alto Tribunal nos remite al artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecían como criterios para la fijación del domicilio fiscal, el lugar en el que concurrían las siguientes circunstancias:

"a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de

las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales."

Y, respecto a la concreción del territorio donde se localizase el mayor valor del inmovilizado de una entidad -artículo 8 del Convenio Económico antes citado-, la norma reglamentaria referida lo ubicaba en el lugar en el que radicase el mayor valor de los elementos del inmovilizado material, calculado según su valor neto contable (artículo 23). Así lo hemos declarado también en nuestra Resolución dictada en el conflicto 44/2011.

«Por otra parte, también hemos de señalar que tales criterios no son únicos ya que existe abundante jurisprudencia que, junto a los ya señalados, toma en consideración otros diferentes. Así ocurre con la STS (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, rec. 191/2009. Ponente: (...)) de 8 de febrero de 2010, que emplea como indicios: la composición del capital o residencia de los socios; el lugar donde se sitúe una organización estable de medios humanos y materiales; el lugar donde se desplieguen sus actividades; etc. O con la Audiencia Nacional en la sentencia de 23 de Abril de 2009 (rec. 514/2005 Ponente: (...)) en un caso en el que, ante las evidentes dificultades de prueba, acude al domicilio fiscal del administrador único. Y, ya en el ámbito de las propias Administraciones, el Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 1ª, rec. 2717/1997) en la Resolución de 1 de Diciembre de 2000, utiliza a este efecto la existencia de una oficina de contratación y el domicilio fiscal de los administradores y la residencia de los socios. Y asimismo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, de 29 de Enero de 1998 (nº de Recurso: 0202/1997), entre otras muchas, alude a los anteriores criterios en la forma que hemos ya transcrito anteriormente.»

17º Es decir, a pesar del silencio que al respecto guarda el Convenio Económico, la jurisprudencia y la doctrina administrativa han ido utilizando el la resolución de distintos tipos de conflictos unos mismos criterios de suerte que existe un cierto consenso en cuanto a las pruebas que hemos de considerar relevantes, si bien la ponderación de cada dato en el conjunto de las pruebas que se hayan aportado solo puede hacerse caso a caso y la vista de las circunstancias presentes, a cuyo efecto deberá motivarse la resolución finalmente adoptada.

Al efecto de cumplir con estas exigencias, comenzaremos por examinar algunas de las alegaciones que ha presentado la HTN, que tratan, bien de enervar la totalidad de la pretensión formulada por la AEAT, o bien de resaltar el valor que a su juicio debe atribuirse, por imperativo legal, a alguna prueba en particular. Finalmente expondremos la conclusión alcanzada como resultado del examen conjunto de todo el material probatorio, examinado a la luz de los criterios normativos y jurisprudenciales antes resumidos.

3. La alegación sobre las irregularidades en que ha incurrido la AEAT causadas por el momento tardío en el que se suscitó el conflicto.

18º Afirma la HTN en sus alegaciones que la entidad contribuyente y sus operaciones eran perfectamente conocidas por la AEAT desde su constitución, a través de las declaraciones tributarias de aquélla, por lo que no considera procedente que, una vez ya extinguida la sociedad, se lleven a cabo procedimientos de comprobación, pues con este proceder rompe las reglas de distribución de la carga de la prueba ya que, incumbiendo a la AEAT probar la incorrecta domiciliación de la entidad, no resulta aceptable que, por el retraso en el tiempo en

que se suscita el conflicto, no solo se dificulte a la entidad afectada su legítimo derecho a la aportación y discusión de las pruebas suministradas por la parte accionante, sino que se afecte también a la seguridad jurídica.

Esta alegación fue formulada por la HTN en términos semejantes a lo que acabamos de exponer en un conflicto anterior, en el que dictamos la Resolución 63/2013 que en este aspecto ha sido confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 (Sala de lo Contencioso Sección: 2ª, nº de Recurso: 43/2015. Ponente: (...)) en la que dice el Alto Tribunal:

«QUINTO.- Con la misma visión de conjunto es como ha de abordarse el análisis y las conclusiones de la Junta Arbitral en los apartados 17º a 200 de su resolución.

Vaya por delante que el hecho de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya realizado actividades de comprobación del domicilio fiscal de JJJ, S.L. e instado el conflicto una vez que dicha compañía había cesado en sus actividades (pero dentro del plazo de prescripción) no resta un ápice a la fuerza de convicción que per se puedan tener las pruebas acopiadas por dicha Administración ni, por tanto, a las inferencias fácticas que, en su atención, haya podido realizar la Junta Arbitral.»

En consecuencia, entendemos que esta alegación, que pretende afectar a la totalidad de la actividad probatoria desplegada por la AEAT, debe ser rechazada.

4. La presunción de veracidad de las declaraciones fiscales de los contribuyentes y de las diligencias de inspección.

19º Dos pruebas se han aportado a este conflicto, y en virtud de ellas se han formulado alegaciones no rechazadas por la otra parte, cuyo valor, a juicio de la parte que las ha invocado en su favor, vendría tasado por la Ley al atribuir a los hechos en ellas contenidos un carácter veraz y cierto, estableciéndose de este modo una presunción legal de veracidad, si bien de naturaleza iuris tantum. Se trata, en primer lugar, de la que se refiere a las declaraciones fiscales de los contribuyentes y, de otra parte, de la que afecta al contenido de las diligencias suscritas por la Inspección de la AEAT en enero de 2013.

La primera se invoca por parte de la HTN con la finalidad de destacar la veracidad sobre el dato declarado del domicilio fiscal del contribuyente, que lo sitúa en Barcelona, en el local fijado como domicilio social de la entidad, dato que, a su juicio, no ha sido desmentido por la que considera escasa actividad probatoria de la AEAT. Ello sería así por cuanto las normas que resultan de aplicación -artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria- otorgan una presunción de veracidad iuris tantum a las declaraciones tributarias de los contribuyentes.

La segunda afecta a las manifestaciones contenidas en las diligencias suscritas por la Inspección de la AEAT, compareciendo el administrador único de la entidad, don EEE, en el domicilio de BBB, S.L.U., en enero de 2013, a las que hicimos referencia en el resumen de los antecedentes del conflicto. Dado que en aquel momento se levantaron dos dirigencias con contenidos distintos, habiendo suscrito el contribuyente solamente la segunda, cada una de las partes en conflicto invoca a su favor la diligencia cuyos contenidos refuerzan sus alegaciones, y lo hacen dado el valor probatorio que las normas atribuyen a las diligencias de inspección en cuanto se trata de documentos públicos.

20º Pues bien, en relación con el valor probatorio de los datos contenidos en las declaraciones formuladas por los contribuyentes, hemos de reiterar, una vez más, el criterio que hemos expuesto en anteriores resoluciones de esta Junta Arbitral, si bien resulta ahora especialmente relevante la Resolución 63/2013 dictada por esta Junta Arbitral, en la que se dilucidaba un asunto semejante al actual (domicilio de JJJ, S.L.), y en la que dijimos:

«Finalmente, como observación general referida a la forma en que se ha de contemplar en este conflicto la distribución de la carga de la prueba, recordaremos que, como pone de relieve la HTN en sus alegaciones, la entidad cuyo cambio de domicilio se pretende por la AEAT, había venido presentando sus declaraciones tributarias manifestando

encontrarse domiciliada fiscalmente en territorio común (en La Rioja), manifestación esta que, en nuestro ordenamiento, goza de la presunción iuris tantum de veracidad por expreso mandato de los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, razón por la cual la carga de la prueba corresponde, en principio, a la Administración del Estado, quien debe al menos aportar indicios que permitan poner en duda la veracidad de lo anteriormente afirmado por el contribuyente (Resolución JAN 40/2011), ya que tal presunción tampoco priva a los propios interesados de la posibilidad de rectificación, ni a las Administraciones de la posibilidad de comprobar la veracidad y exactitud de estas declaraciones y autoliquidaciones y, en su caso, también de rectificarlas (Resolución JAN 32/2010).

Pues bien, en el presente conflicto, hemos de entender que la AEAT no ha actuado de manera infundada ya que su pretensión parte de la prueba, no desmentida en el expediente, de que, careciendo la entidad de medios propios en Logroño, tanto los socios como el administrador único de la entidad se situaban en Pamplona, lo que supone ya la existencia de elementos de prueba comúnmente aceptados en estos conflictos que entran en contradicción con la declaración formulada por la entidad contribuyente.»

Este mismo criterio es aplicable al caso presente, en el cual, como hemos expuesto en los antecedentes y reiteraremos a continuación, la AEAT ha aportado en su escrito inicial un conjunto de elementos y datos que deben entenderse suficientes y ajustados a los criterios legales y jurisprudenciales de general aplicación para poner en cuestión la presunción de veracidad de las declaraciones del impuesto sobre sociedades y las declaraciones censales del contribuyente.

Por esta razón, debemos rechazar la alegación presentada por la HTN, en la medida en que pretendía afectar a la totalidad de la actividad probatoria desplegada por la AEAT por considerarla insuficiente para desvirtuar la presunción de veracidad comentada.

21° En cuanto al valor que cabe atribuir a las primeras diligencias levantadas por la Inspección de la AEAT en enero de 2013, ya que las que se levantaron en segundo lugar -tras ser rechazadas las primeras por el compareciente- son las únicas firmadas por la entidad interesada, hemos de remitirnos también a lo que declaramos en la ya citada Resolución 63/2013, al afirmar:

«En segundo lugar, hemos también de hacer una referencia puntual a la prueba documental aportada por la AEAT consistente en varias diligencias que se levantaron compareciendo el administrador de la entidad y que reflejan contenidos divergentes ya que el compareciente modificó las declaraciones recogidas en un primer momento. Este hecho, a juicio de la HTN, priva a estos documentos de la Inspección de todo valor probatorio.

Pues bien, en relación a lo anterior hemos de partir del dato, deducido de nuestro ordenamiento, de que las diligencias levantadas por la Inspección de los tributos se presumen ciertas, pero siempre que se reflejen hechos directamente constatados por los funcionarios que las otorgan en el ejercicio de sus funciones, y solamente en la medida en que se constatan hechos, pues caen fuera del ámbito de esta presunción de veracidad las cuestiones de derecho y las apreciaciones personales de quienes las suscriben. A ello debe añadirse que la firma de las diligencias por parte de los obligados tributarios no añade a estas un especial valor probatorio distinto del que ya poseen, sino tan solo el dato de contener hechos aceptados por el obligado tributario que las firma, con lo que estos sujetos -los firmantes- quedan vinculados a sus propias manifestaciones de conocimiento. Ahora bien, ni la presunción de veracidad que la Ley les atribuye, con los límites señalados, es indestructible, ni la vinculación a sus contenidos de quien firma una diligencia, es inmodificable. Pero destruir la presunción de veracidad requiere algo más que un mero rechazo por parte del contribuyente pues las afirmaciones de las que se desdice el compareciente han sido recibidas directamente por los funcionarios de la AEAT que levantaron la diligencia.

Por esta razón, estimamos que, respecto de la veracidad de lo afirmado, se requeriría algún tipo de prueba, lo que no se aporta ni para rechazar las primeras afirmaciones ni para demostrar la veracidad de las vertidas en segundo lugar.»

Y, para mayor precisión, debemos también invocar lo que declaramos en la Resolución 61/2013, en cuanto a la eficacia de las manifestaciones de los interesados que se recogen en las diligencias, pero que no han sido verificadas por los funcionarios actuarios:

«17.-Dichas actuaciones de comprobación son, sin duda alguna, pertinentes y útiles para la finalidad perseguida, pero, a juicio de esta Junta Arbitral, no son suficientes por las siguientes razones.

a).-No todas las manifestaciones efectuadas por el representante legal de DI (como, por ejemplo, las relativas a la actividad que realizaba DI en los locales de los que disponía en territorio común, o a las tareas que desempeñaban los trabajadores de su plantilla domiciliados en dicho territorio) fueron objeto, por parte del Servicio de Inspección de la HTN, de la necesaria verificación. Y esa falta de verificación impide que a las mismas les resulta aplicable la presunción de certeza establecida en el artículo 135 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 61 del Reglamento de la Inspección Tributaria de Navarra aprobado por el Decreto Foral 152/2001, de 11 de junio.

Y es que, como precisó el Tribunal Constitucional en su Sentencia nº 76/1990, de 26 de abril, la presunción de certeza de que gozan los hechos consignados en las diligencias y en las actas de la inspección tributaria sólo alcanza a los hechos comprobados directamente por el actuario.

Y en similares términos se ha manifestado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en diversas Sentencias entre las que cabe destacar las de 18 de septiembre de 2008 y 15 de marzo de 2012.»

En conclusión, lo que se desprende de las citadas diligencias -tanto de las primeras como de las segundas- es que el compareciente hizo un conjunto de manifestaciones, pues este es el único hecho constatado por la Inspección. Estas manifestaciones del compareciente en unos casos se corroboran con otros datos y pruebas que obran en el expediente, y en otros casos no se pueden contrastar ni tampoco han sido verificadas por la Administración que las aporta, lo que, sin invalidarlas, solo permite su apreciación en el conjunto del material probatorio existente en cada caso, pero sin que se pueda atribuir una presunción de veracidad a lo manifestado por los particulares pues ello no es un efecto que se confiera legalmente a sus afirmaciones por el hecho de que se vean recogidas en un documento público.

5º La valoración conjunta de las pruebas obrantes en el expediente.

22º Una vez más hemos de remitirnos a nuestra Resolución 63/2013, en relación a un hecho que también concurre en este conflicto, pues en ambos se suscita el problema de decidir si las entidades que pertenecen o forman parte de un grupo pueden tener un domicilio fiscal propio e independiente de la matriz de la que son meras ramas instrumentales.

En aquélla ocasión sostuvimos un criterio que debe mantenerse ahora dada su adecuación al caso, y por venir en parte sustentado por la sentencia del Tribunal Supremo que se citaba. Dijimos entonces que:

«Por otra parte, en relación con el hecho de que la entidad contribuyente formase parte de un grupo de sociedades, señalaremos que ello no empece, en principio, para las sociedades subordinadas del grupo tengan su propia individualidad -su propio domicilio fiscal-, si bien, como reconoce la STS de 4 Feb. 2010 (rec. 86/2009 Ponente: Martín Timón, Manuel) "si la empresa del Grupo desarrolla por sí misma su gestión administrativa y gerencial mantendrá también su individualización a efectos de localización del domicilio fiscal; pero no ocurrirá lo mismo si por propia decisión

aquellas funciones se llevan a cabo desde el domicilio de la matriz, en razón al carácter autónomo que tiene el domicilio fiscal respecto del domicilio social.”

Ello es importante en este caso dado que la actividad desarrollada por JJJ, S.L. no requería sino un muy reducido número de medios personales y materiales normalmente consistentes en unos escasos controles y comunicaciones con pocos clientes, pero a pesar de lo anterior, lo cierto es que en el caso estos medios los obtenía de las restantes sociedades del grupo al que pertenecía. Así se desprende de la ausencia absoluta de personal contratado durante toda la vida de la sociedad -junto al carácter gratuito del servicio prestado a la entidad por su administrador único, quien prestaba servicios también para otra de las sociedades del grupo- y por la ausencia de un local propio ya que utilizaba puntualmente el perteneciente a otra sociedad del grupo ubicado en Logroño, no existiendo tampoco pruebas de que esta otra entidad realizara en sus locales cualquier clase de actividad que pudiera subsumirse en lo que la Ley denomina "gestión administrativa y la dirección de sus negocios" (servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión, etc.).

Y es que la carencia de medios propios en territorio común no puede quedar suplida por la existencia de terceros, ajenos a la empresa, que prestaban determinados servicios para la entidad, pues lo que tratamos de determinar es el lugar en el que se dirigía y gestionaba la sociedad.»

En decir, el hecho de que AAA, S.L. sea una entidad perteneciente a un grupo no impide que pueda tener su propio domicilio fiscal, distinto del domicilio de la sociedad que, siendo su único socio, está domiciliada en Navarra, si bien ello dependerá de que se cumplan los requisitos exigidos legalmente a este efecto y de la constatación y valoración de cuantas pruebas los acrediten.

23° Y en esta tarea de examen de las pruebas aportadas al conflicto importa comenzar señalando que la entidad contribuyente situó su domicilio social en territorio común -en Cataluña, Barcelona- por la proximidad a los inmuebles que vendrían a constituir el objeto de su actividad. Y, como defiende la HTN, este hecho sería determinante para atraer la dirección y gestión de la entidad junto a sus inmuebles, pues, como ha afirmado en reiterados momentos, carecería de sentido realizar continuos desplazamientos para llevar a cabo sus negocios. Ello explica que una parte importante de la actividad probatoria de la HTN haya estado encaminada a acreditar la localización de los inmuebles en esa parte del territorio común ya demostrar que la documentación jurídica de sus operaciones tenía lugar ante notarios localizados también en Barcelona o en sus proximidades.

Sin embargo, de esta argumentación no se deduce que, salvo algunas operaciones que podrían considerarse de carácter material, relacionadas con la compra o venta de los inmuebles, y con el otorgamiento de las correspondientes escrituras, la entidad AAA, S.L. estuviera dirigida o administrada desde Barcelona. Antes bien, lo que se desprende del expediente, como enseguida razonaremos, es que la dirección y la gestión de la entidad se hacían desde Navarra, donde se situaban las personas que planificaban y ejecutaban la actividad, elegían los inmuebles a adquirir, negociaban con quienes los compraban, fijaban sus precios, autorizaban las condiciones de las escrituras en las que se formalizaban posteriormente las transmisiones, etc. Y ello porque la entidad carecía casi absolutamente de cualquier medio propio en el local donde había fijado su domicilio social -espacio o local, identificación exterior, personal, documentación y registros, etc.-, de suerte que ese domicilio se limitaba a cumplir con la función de recogida de la correspondencia y a algunas tareas semejantes.

24° En efecto, hemos de partir del hecho de que el domicilio social declarado por la sociedad AAA, S.L. en la escritura de constitución, otorgada en Navarra, se fija en territorio común, concretamente en Barcelona (...), y que asimismo en la declaración censal la entidad manifestó que su domicilio se localizaba en territorio común, en el mismo lugar.

Ahora bien, frente a ello, a raíz de una comprobación censal, la AEAT constató que el único socio de la entidad, desde su misma constitución, ha sido BBB, S.L.U., entidad domiciliada en Pamplona. Esta entidad ha tenido, a su vez, como socio único a CCC, S.A., quien tiene como socio único a DDD. Es decir, se trata de una sociedad que, junto con otras, pertenecía a un grupo que aparecía liderado por DDD.

De otra parte, y unido a lo anterior, constata también la AEAT que el administrador único de la entidad contribuyente es don EEE - que lo es también de otras muchas entidades del grupo- quien es representante de su socio único y ocupa, en más de veinte entidades, cargos directivos. Esta persona tiene su domicilio fiscal en Pamplona, por lo que, según afirma él mismo, se desplaza cuando es necesario a Barcelona a realizar las gestiones que fueren necesarias.

En cuanto a la decisión de fijar el domicilio social de AAA, S.L. en Barcelona, en el local de la principal sucursal que poseía Caja Navarra en esta Ciudad, según se desprende de las propias manifestaciones de su administrador en la comparecencia ante la AEAT en enero de 2013, esta se tomó por un Consejo Asesor fiscal de DDD en Navarra, que no parece relacionado con la entidad contribuyente, explicándose que el motivo era la proximidad a la situación de los inmuebles, objeto de la actividad social, pues, como hemos dicho, resultaba un contrasentido que las personas que desarrollaban la gestión de la entidad hubiesen de desplazarse a Barcelona desde lugares distantes para realizar esos cometidos- No obstante, también se manifestó por el administrador que en ese local de Barcelona no existía ningún tipo de identificación externo de la entidad contribuyente a que se refiere este conflicto. Es decir, se trataba de un local ajeno a la entidad y sin que externamente pudiera relacionarse con la entidad contribuyente, pues resultan insuficientes, por esporádicas o anecdóticas a este respecto, algunas notificaciones de organismos y entidades públicas, aportadas por la HTN, dirigidos a la contribuyente, al domicilio declarado, sito en Barcelona.

Por otra parte, según manifiesta el representante de la entidad ante la HTN, la localización de la actividad social en territorio común se acredita por cuanto la entidad dispuso de quince cuentas bancarias abiertas en entidades ubicadas en Barcelona, excepto una que se localizaba en Pamplona, siendo don GGG su apoderado, quien tenía su domicilio fiscal en territorio común. Ahora bien, por su parte, la comprobación de la AEAT indica que el administrador de la sociedad figuraba como autorizado en 2009 y 2010 en solo una cuenta bancaria de la que era titular la entidad y que estaba localizada en Pamplona.

En cuanto a la justificación documental de la localización de la dirección y gestión en territorio común, la HTN aporta el libro de Actas de la entidad, en donde se refleja que, durante el periodo al que afecta este conflicto, las Actas se diligenciaron en Barcelona, celebrándose la Junta General en el domicilio social de la entidad, en esa ciudad. Ahora bien, como expone la AEAT, del examen de las Cuentas Anuales de otras sociedades del grupo, que desempeñan una actividad semejante a la de AAA, S.L. (se trata de sociedades relacionadas con Zaragoza, La Rioja o Zona Centro), se obtiene que las Juntas Generales de accionistas de todas ellas se celebraron en el mismo día de cada año, pero en distintas localidades (la del domicilio social de cada entidad: Logroño, Madrid, Zaragoza, etc.), asistiendo a ellas unas mismas personas.

De otra parte, aporta también la HTN diversas escrituras notariales relativas a la compra venta de algunos inmuebles en las que ha intervenido AAA, S.L. que se han otorgado ante notarios de territorio común. En dichas escrituras lógicamente se hace mención a hechos ya obrantes en el expediente (domicilio social de la contribuyente y domicilio de su administrador, etc.), existiendo otras escrituras, en la documentación aportada por la AEAT, en las que AAA, S.L. ha otorgado diversos poderes a distintas personas, o se ha ampliado su capital, etc. actuando en todos estos casos ante notarios situados en Navarra.

25° En cuanto a los medios a disposición de la entidad, y si bien, como dice la HTN su actividad no requiere de un complejo aparato organizativo, material o humano, también es cierto, como afirma la AEAT, que AAA, S.L. carecía de personal laboral y directivo, asumiendo las tareas de gestión su administrador único, domiciliado en Pamplona, usando los medios pertenecientes al socio único, BBB, S.L.U., con domicilio en Navarra, quien se servía a su vez

de los pertenecientes al grupo societario al que pertenecía. En el caso y respecto de los medios de que podía disponer AAA, S.L. en Barcelona, hemos de recordar que se trataba de los medios de la sucursal de DDD en Barcelona -equipos informáticos y oficinas, según manifestaciones del representante de la entidad contribuyente-, si bien, dada la naturaleza "bancaria" de la actividad desplegada por la sucursal, quien era titular del local y de los equipos informáticos, así como de las especiales reglas a que se somete la misma, cabe suponer que el uso de aquellos medios no sería tan fácilmente asequible a un tercero como era la entidad contribuyente, que, no olvidemos, era una sociedad inmobiliaria.

En cuanto a la utilización por parte de la sociedad contribuyente del personal de las entidades del grupo al que pertenecía, ello se constata porque figuran como apoderados de la entidad, en varias escrituras, don FFF, quien trabaja para BBB, S.L.U. y está domiciliado en Pamplona, y don GGG, quien resulta ser empleado de DDD en Barcelona; y porque la HTN aporta un escrito, de 5 de septiembre de 2013, de don HHH, en el que manifiesta haber sido Delegado Territorial de DDD en Barcelona, y haber "colaborado" con el administrador de la entidad en las actividades de la misma durante los años 2008 a 2011, aunque sin precisar nada acerca del contenido de esa colaboración. Ahora bien, a nuestro juicio estas colaboraciones puntuales no permiten afirmar que estemos en presencia de personas que llevasen a cabo la gestión ordinaria de la entidad, y ni siquiera que estas personas se localizasen en todos los casos en Barcelona.

Esta situación, de utilización por parte de la sociedad contribuyente de los medios de otras entidades del grupo, se constata también porque en la Memoria de las Cuentas Anuales, según la AEAT, se hace constar que las actividades de administración de la entidad contribuyente se desarrollan por personal de BBB, S.L.U., así como porque el número de teléfono que se indicaba en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2011, es el perteneciente al único socio de la entidad, BBB, S.L.U., en Pamplona.

Finalmente, las manifestaciones del administrador único de AAA, S.L., don EEE, ante la Inspección, en el domicilio de BBB, S.L.U., en enero de 2013, no contribuyen a esclarecer o a aportar pruebas al respecto pues, si bien indican que la contabilidad se encontraba subcontratada, llevándose desde Barcelona, el compareciente no pudo, en un primer momento, precisar el lugar donde se custodiaba la documentación, cuentas anuales, etc., aunque posteriormente afirmase que, inicia/mente, por su escaso volumen, permanecía en Pamplona, pero que /a documentación se encontraba en Barcelona, lugar donde se redactaban los contratos, etc.

26° En resumen, a pesar de que en este conflicto muchas de las manifestaciones que se han realizado por ambas partes no han sido siempre corroboradas con alguna justificación adicional, con fundamento en las pruebas existentes puede alcanzarse como conclusión que la entidad AAA, S.L., carecía de algún grado de independencia dentro del grupo de entidades al que pertenecía, sin que se la hubiera dotado de una capacidad propia de decisión, ni de ejecución de las decisiones; careciendo en territorio común no solo de personal propio con cualquier clase .de funciones específicas, al margen de su único administrador, domiciliado en Navarra, sino también de algún tipo de medios propios a su disposición, al margen de los que pudiera utilizar pertenecientes al resto de las entidades del grupo al que pertenecía.

Además, puede decirse también que los escasos medios de que disponía su administrador se localizaban en Navarra, pues ni las personas que pudieran haber colaborado con él se encontraban en todo caso en Barcelona, ni algunos los medios materiales a su disposición en esta ciudad eran medios que pudieran compartirse con la sucursal bancaria que era su titular. Y, en cuanto al local sito en Barcelona, donde había declarado su domicilio social y fiscal, entendemos que era simplemente un lugar de recepción de algunas comunicaciones, si bien careciendo la sociedad contribuyente de identificación exterior, y donde, no se niega, pudieron realizarse algunas reuniones o visitas, pero sin que en ningún caso pudiera concluirse que se ejercían tareas de dirección o se desarrollase la gestión ordinaria de las actividades sociales.

IV. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra acuerda estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y declarar que la entidad AAA, S.L., ha tenido su domicilio fiscal en el territorio foral de Navarra durante el periodo comprendido desde el mes de febrero de 2008 y hasta agosto de 2012.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 6 de mayo de 2016.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 23 DE ABRIL DE 2015. CONFLICTO 67/2013

Conflicto: 67/2013
Promotor: Administración General del Estado
Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IS. Cambio de domicilio fiscal de sociedad
Fecha de la resolución: 23 de abril de 2015

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º. El 11 de octubre de 2013, la Agencia Estatal de Administración presenta escrito ante esta Junta Arbitral por el que insta el inicio de un conflicto con la HTN al entender que el domicilio fiscal de la entidad AAA, S.A., debe modificarse respecto de que viene declarando en Navarra, pues debe fijarse en territorio común, Zaragoza, con efectos desde el 1 de diciembre de 2006.

2º. En las actuaciones de la AEAT, realizadas a través de la Dependencia de Inspección de la Delegación de Navarra, reflejadas en un Informe que obra en el expediente y en otros documentos que se incorporan también a su escrito, esta Administración viene a concluir proponiendo el cambio de domicilio de la citada entidad desde territorio foral a Zaragoza y con efectos desde diciembre de 2006, por las siguientes razones:

- AAA, S.A. se constituyó en 2001 fijando su domicilio social en Zaragoza (KKK) y teniendo como objeto esencialmente la actividad inmobiliaria, si bien trasladó su domicilio social y fiscal el 1 de diciembre del año 2006 a LLL, en Navarra.

- Esta entidad pertenece a un grupo de sociedades, artículo 42 C. Com., en el que la sociedad directamente dominante es BBB, S.L., y la dominante cabecera es CCC, S.A.

- Su administrador único es, desde junio de 2006, don MMM, quien tiene su domicilio Fiscal en Zaragoza KKK.

- De los registros públicos se han obtenido los siguientes datos:

- Registro Mercantil de Navarra. Respecto del ejercicio 2009, consta celebrada en Zaragoza la Junta General de accionistas el 30/06/2010; emitida en dicha ciudad la certificación de las cuentas anuales (30/3/2010) y legitimada la firma del administrador ante un notario también de dicha ciudad.
- Registro de la propiedad de Zaragoza. Constan a su nombre, un edificio destinado a (...) en la ciudad de Zaragoza y dos solares en (...) (Zaragoza).
- Base de Datos de la AEAT. Desde 2008 a 2012, la entidad es titular de 7 cuentas bancarias todas ellas correspondientes a sucursales bancarias situadas en Zaragoza.
- Base de Datos de la HTN. El único socio de AAA, S.A. es CCC, S.A. -dato que difiere del antes señalado por esta misma parte, cuando afirmaba que la sociedad dominante directa es BBB, S.L. y la dominante cabecera es CCCC, S.A.-, entidad que tiene su

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

domicilio en Zaragoza KKK cuyo capital se reparten a partes iguales (25%) cuatro hermanas PPP, RRR, SSS, e TTT.

- La entidad, desde el ejercicio 2006, tributa en el Impuesto sobre Sociedades, al 100 por 100, a la HTN.
- En los ejercicios 2008 a 2011, la cifra de negocios declarada coincide prácticamente con los ingresos por arrendamiento del inmueble (...) del que es propietaria, situado en Zaragoza.
- De las declaraciones de retenciones e ingresos a cuenta, ejercicios 2006 a 2011, se desprende que todos los perceptores de rentas abonadas por la entidad tienen su domicilio fiscal en Zaragoza, si bien la AEAT entiende que desde 2008 solo dispone de una persona trabajando por cuenta ajena, también domiciliada en Zaragoza.

- Visitas al domicilio social en LLL:

- El 19/11/2010 se levantó una diligencia en la que se hace constar que en esa dirección figura un frontal en el que se publicita una entidad DDD que no guarda relación con la contribuyente. El personal que trabaja en el inmueble conoce la domiciliación de la contribuyente en ese local, pero sin que alguien tenga poder para firma.
- El 25/11/2010 se recogen también en diligencia las declaraciones de doña NNN representante de la entidad, en las dependencias de la AEAT en Pamplona, en las que manifiesta, entre otras cuestiones, que la contabilidad, la gestión administrativa y la dirección del negocio, la recepción del correo y las reuniones del Consejo de la Junta de accionistas, se realizan en el domicilio de la entidad en LLL.
- El 11/11/2011 se persona un agente tributario en el domicilio fiscal de la entidad, en LLL, y se hace constar que, en el edificio de DDD hay dos despachos con placas identificativos, figurando en una de ellas: UUU, S.L. y (...); y en otro: AAA, S.A. y CCC, S.A., Si bien, según manifiesta una empleada de DDD, no identificada en el expediente, a ese despacho acuden cada siete o quince días, dos personas que no conoce, así como su desconocimiento de la actividad que allí se lleva a cabo.
- El 11/10/2012 se levanta una diligencia que, en una nueva visita a ese domicilio fiscal, recoge las manifestaciones de Doña NNN empleada de UUU, S.L. en la que se declara, entre otras cuestiones de las que ya existen documentos y pruebas en el expediente, que toda la gestión la lleva directamente don MMM y que no muestra la contabilidad por desconocer dónde se custodia, enseñando al agente de la AEAT la correspondencia bancaria de 2007.

3º. De las actuaciones de la AEAT, realizadas a través de la Dependencia de Inspección de la Delegación de Aragón, reflejadas en un Informe de 12 de julio de 2013, se desprenden los siguientes hechos y resultados:

- Requerimientos de información:

- Al administrador único se le requirió aportación de la documentación contable y fiscal, sin que esta petición fuera atendida, habiendo señalado don MMM que las obligaciones tributarias se cumplen ante la HTN y aportando escritura de cambio de domicilio.
- Al arrendatario del (...), sito en Zaragoza, se le solicitó determinada documentación sin que fuese atendido el requerimiento en forma adecuada y sin que lo aportado tenga relevancia a los efectos del presente conflicto.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- De la información publicada por el Consejo General del Notariado se desprende que, desde 2006, todas las escrituras en las que interviene la contribuyente se han otorgado ante notarios del Colegio de Aragón.

Con fundamento en esta información se concluye por esta parte que no procede atribuir efectos al cambio de domicilio declarado por la entidad ya que su verdadero domicilio fiscal se localiza en territorio común, concretamente en Zaragoza.

4º. Respecto de las relaciones de la contribuyente con otras entidades, la AEAT hace constar en su escrito que, en algunos casos y en relación con algunas de aquéllas, ha instado ante la Junta Arbitral del País Vasco el cambio de domicilio, habiendo obtenido resoluciones favorables a sus peticiones. En concreto se plantearon cinco conflictos en relación con cinco entidades (BBB, S.L.; EEE, FFF, GGG, S.L. y HHH, S.L.U.) que también habían trasladado sus domicilios desde territorio común al territorio de Álava; que se trataba de sociedades dedicadas a la promoción, construcción, etc., de inmuebles; que el único inmueble es propiedad de la Comunidad de Bienes JJJ (se relacionan estas personas resultando que son las mismas que ostentan la totalidad del capital de CCC, S.A., y que todas tienen su domicilio en territorio común a excepción de doña PPP que está domiciliada en Navarra). Adjunta la AEAT un esquema explicativo de las relaciones existentes entre este grupo de entidades y las titulares, directa o indirectamente, del mismo, en el que se refleja la posición de mera intermediaria que ostentaría la entidad contribuyente sobre la que se suscita este conflicto.

A continuación la AEAT hace un resumen de las Resoluciones dictadas por la Junta Arbitral del País Vasco, tanto en relación con BBB, S.L. como con GGG, S.L., en las que, según dijimos, se han dictado resoluciones acogiendo sus peticiones de cambio de domicilio fiscal.

5º. Termina su relato probatorio la AEAT mencionado haber cumplido con la preceptiva petición de cambio de domicilio ante la HTN el 23 de septiembre de 2013, y manifestando que fue rechazado, así como haber puesto su pretensión en conocimiento de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local el 3 de octubre de 2013.

6º. En cuanto a la fundamentación jurídica de su pretensión, invoca la AEAT el artículo 43 del Convenio Económico, así como los artículos 3 y 14 del RJAN en relación con los aspectos competenciales y formales, y, con fundamento en el artículo 8 del Convenio Económico y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo dictada al respecto, insta a esta Junta Arbitral dicte resolución por la que declare que la sociedad AAA, S.A. debe considerarse domiciliada fiscalmente en territorio común, en Zaragoza, con efectos desde el 1 de diciembre de 2006, por cuanto allí se lleva a efecto la dirección del negocio, por situarse también el domicilio fiscal del socio mayoritario y de su administrador único, y porque los demás hechos comprobados acreditan que en el domicilio declarado por la contribuyente no se realiza la gestión administrativa de la entidad.

7º. El 5 de mayo de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución admitiendo a trámite el conflicto y emplazando a la HTN para formular alegaciones y aportar la documentación y las pruebas que tuviera por convenientes por término de un mes.

8º. El 6 de junio de 2014, la HTN, dentro del plazo conferido al efecto, presentó sus alegaciones en las que, oponiéndose a la petición formulada por la AEAT y con fundamento en el Informe de la Inspección de la HTN de 20 de septiembre de 2013 por el que se rechaza la petición dirigida por la AEAT, se exponen sus averiguaciones de orden documental, en las que se recogen datos ya obrantes en el expediente, así como las actuaciones seguidas en el domicilio fiscal de la contribuyente en LLL, el 10 de septiembre de 2013, en las que constata:

- Que están identificadas unas dependencias con las inscripciones AAA, S.A. y CCC, S.A. en las que, a simple vista, se observan carpetas, archivos, armarios y un ordenador.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Que la razón del traslado del domicilio fiscal de la entidad ha consistido en el deseo de los socios de centralizar el domicilio social y fiscal de las entidades de que son titulares y que forman parte de un grupo.
- Que una empleada de la entidad ha declarado ante la Inspección llevar la documentación contable en el domicilio fiscal, labor que comparte por los desplazamientos que regularmente hace su administrador único, siendo además que la actividad desarrollada por la entidad contribuyente no requiere la presencia continuada de una persona, por tratarse de operaciones de reducido número.

El funcionario actuante ha constatado personalmente, según se expone en el Informe, que se encuentra en ese local toda la documentación contable, correo, etc. del periodo comprendido entre 2007 y 2013, y que el administrador único tiene su domicilio en Zaragoza, ciudad cercana a LLL, porque es también administrador de otras entidades.

9º. A continuación la HTN expone su rechazo al escrito de la AEAT en cuanto se refiere al grupo de sociedades que controlan unos mismos socios, ya que, a pesar de considerarlo relevante la propia AEAT, sin embargo no fue propuesto como prueba frente a la HTN en su primera petición, previa al planteamiento del conflicto.

10º. Concluida esta parte de su exposición, la HTN continúa valorando el escrito de promoción del conflicto, destacando en primer lugar la duración temporal (casi tres años) de la actividad indagatoria desplegada por la AEAT en relación al domicilio fiscal de la contribuyente, duración que interpreta en clave de la falta de material probatorio obtenido en sus primeras actuaciones, y que sólo por el efecto de las resoluciones de la Junta Arbitral del País Vasco –ya mencionadas-, es por lo que considera procedente iniciar el presente conflicto.

En segundo lugar, aborda el escrito de alegaciones de la HTN el examen de las razones invocadas por la AEAT en su pretensión, ocupándose particularmente de las siguientes cuestiones que pasamos a resumir:

- Respecto de la domiciliación del administrador de la entidad contribuyente en territorio común, entiende que, en el caso, este hecho carece de relevancia por la proximidad de la ciudad de Zaragoza con el domicilio de la sociedad LLL y por la reducida dedicación que su gestión exige, siendo que, además, el traslado de domicilio de AAA, S.A. no fue decidido por el administrador sino por los propietarios.
- Respecto de la localización de la gestión y dirección de la entidad, entiende la HTN que debe partirse siempre en estos casos de la presunción de veracidad de las declaraciones de los contribuyentes, quienes no se encuentran obligados a demostrar la corrección o realidad de las mismas, correspondiendo la carga de la prueba a la Administración que pretende su rechazo, y, si bien corresponde a la Administración tributaria del domicilio declarado, la colaboración con la primera, tal colaboración no debe extenderse a la función principal de obtención de pruebas sobre el domicilio del contribuyente.
- En relación a otros datos aportados por la AEAT, como es el referido a la localización de las sucursales bancarias con que opera la entidad contribuyente, señala la HTN que esta Administración omite, a diferencia de lo hecho en otros conflictos, que la correspondencia se recibe y remite a y desde LLL.
- En cuanto a la localización de la actividad de la empresa, relacionada con inmuebles sitios en territorio común, señala la HTN que este criterio -la localización del inmovilizado- es un criterio legal, pero subsidiario.
- Respecto de la domiciliación del socio mayoritario de AAA, S.A., BBB, S.L., en Zaragoza (a raíz de la Resolución de la Junta Arbitral del País Vasco), si bien puede ser un elemento a considerar, ello normalmente se produce cuando los socios son personas físicas y no entidades jurídicas. Y, además, en este conflicto, el socio

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

cabecera del grupo es CCC, S.A., no cabe desconocer que se encuentra domiciliado en LLL en la misma sede que AAA, S.A.

- Asimismo, todo el grupo de sociedades, está controlado por una Comunidad de bienes integrada por cuatro hermanas, quienes están domiciliadas tanto en territorio foral (una de ellas), como en distintos lugares en territorio común (Zaragoza y Madrid).

En relación con los efectos que para este conflicto pudieran tener las Resoluciones de la Junta Arbitral del País Vasco, invocadas por la AEAT, argumenta en detalle la HTN que se trata de supuestos de hecho diferentes, afectando a sujetos distintos, con elementos de prueba distintos, y con circunstancias que no pueden equipararse.

11º. Continúa la HTN examinando los criterios legales (artículo 8 del Convenio Económico y jurisprudencia) que rigen para la fijación del domicilio fiscal de las sociedades, y resalta la flexibilidad de su enumeración y de la valoración que debe darse a cada uno de ellos, pero advirtiendo que, en cuanto al criterio de la efectiva gestión y dirección del negocio, resulta en este caso que la única dependencia localizada ha sido la ubicada en LLL, en la que se disponen de medios suficientes para desarrollar estas funciones. Es el caso del personal del que dispone otras empresas del grupo que son los trabajadores que también prestan servicios para AAA, S.A.

Y, entre otros argumentos que no afectan directamente al caso, entiende la HTN que debe también mencionarse el hecho de que las cuentas anuales de 2009 y de la reunión de la Junta General respecto de ese año, ambos en Zaragoza, es puntual, siendo que, en los restantes años, estos dos hechos se relacionan con LLL, localidad donde el grupo empresarial viene centralizado sus actividades desde 2006.

Por todo ello, culmina sus alegaciones la HTN, se insta a esta Junta Arbitral a desestimar la pretensión formulada por la AEAT en el presente conflicto.

12º. El 3 de julio de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó el traslado a la AEAT del escrito de alegaciones presentado por la HTN, declaró abierto el período de instrucción, designó ponente don (...), y emplazó a las partes para que, en término de dos meses, aportasen a la Junta Arbitral los medios de prueba que considerasen oportunos. Asimismo, notificó al representante de AAA, S.A. la existencia del conflicto relativo a su domiciliación fiscal y, en su calidad de interesada, le confirió un periodo de dos meses al efecto de acceder al expediente y formular cuantas alegaciones y pruebas conviniesen a su derecho.

13º. El 16 de septiembre de 2014, tiene entrada en esta Junta Arbitral un escrito de la sociedad AAA, S.A., presentado a través de su administrador, don MMM, en el que, entre otras cuestiones que ya obran en el expediente, expone que, del examen de la propia documentación aportada por la AEAT, se desprende que la sociedad cuyo domicilio ha generado este conflicto dispone en LLL, Navarra, de un recinto físico, dedicado a la custodia de la documentación de la entidad y en el que se desarrollan las funciones de dirección de sus actividades. Ello en consonancia con el hecho de que esa dependencia es también la sede de su mayor accionista (más del 94%) -CCC, S.A.- y con la centralización en LLL de la dirección y gestión del grupo de sociedades.

Añade a lo anterior que, el hecho de que la entidad tenga su administrador domiciliado en Zaragoza y que carezca de personal contratado, no supone, a la luz del derecho aplicable, que se trate de una entidad con domicilio fiscal en territorio común. Y finaliza sus alegaciones instando a esta Junta Arbitral a que declare que el domicilio fiscal de AAA, S.A. se encuentra situado en el territorio de Navarra.

14º. El 26 de enero de 2015, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución, que fue notificada a las partes y la entidad interesada, AAA, S.A., por la que se declaraba cerrado el periodo de instrucción y se les otorgaba un plazo de quince días al efecto de que pudieran presentar cuantas alegaciones tuvieran por convenientes.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

15º. El 19 de febrero de 2015, tiene entrada en esta Junta Arbitral escrito de la AEAT por el que formula sus conclusiones finales rechazando las afirmaciones tanto de la HTN como de AAA, S.A. y, al efecto de contrarrestar las alegaciones de aquellos, consistentes en la falta de pruebas esgrimidas por la AEAT, se realizan un conjunto de consideraciones y se aportan documentos, de entre los que destacamos los siguientes:

- Se adjuntan al escrito los documentos en que se fundamentó el Informe de Inspección emitido por la Delegación de la AEAT de Aragón y que no fueron aportados en su momento, y que, señala, tampoco han sido requeridos por la HTN.
- Se reitera su alegación relativa a la importancia que tienen en este conflicto las relaciones de AAA, S.A. con el resto de las personas y entidades del grupo, como se manifiesta en las propias alegaciones de la HTN, si bien en relación a solo una de estas entidades.
- Igualmente, reitera su valoración de la circunstancia de que tanto el socio mayoritario como el administrador único de la entidad, sea persona física o jurídica, tengan su domicilio fiscal en territorio común.
- Considera que los locales a disposición de la empresa en LLL no son relevantes al efecto de situar en ellos la dirección y gestión de los negocios por tratarse de un lugar de mero almacenamiento de documentos realizado por personal de otras empresas del grupo.

Concluye su escrito la AEAT entendiendo suficientemente acreditada su pretensión sobre la correcta domiciliación de la entidad en territorio común desde diciembre de 2001.

16º. El día 2 de marzo de 2015, el representante de AAA, S.A. dirige escrito de alegaciones finales a esta Junta Arbitral en el que, además de reiterar consideraciones y datos anteriormente expuestos así como su oposición a la pretensión de la AEAT, manifiesta que, al efecto de rectificar un posible error, desea resaltar que CCC, S.A. es el socio mayoritario de AAA, S.A., y que tiene su domicilio fiscal en Navarra, lo que resalta puesto que la AEAT viene manifestando que el principal socio de AAA, S.A. es la entidad BBB, S.L.

II. NORMAS APLICABLES

17º. 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 RJAN); así como las que resultan de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III. 1. Competencia de la Junta Arbitral.

18º. 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 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que prevé:

1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

A este efecto, el artículo 43 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también declara:

Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse 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 número siguiente de este artículo.

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 en los citados artículos del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III. 2. Cuestiones previas.

19º. Antes de exponer el acuerdo de esta Junta Arbitral sobre el fondo del presente conflicto es necesario examinar y resolver algunas cuestiones que tienen el carácter de previas, aunque se trate de cuestiones sobre las que no se ha pronunciado la parte que pudiera verse afectada en cuanto a su derecho a discutir las pruebas aportadas al expediente. Nos referimos a las pruebas que ha incorporado la AEAT al expediente en su escrito de 19 de febrero de 2015, en el que presentaban ante esta Junta Arbitral las alegaciones finales para las que se dio trámite mediante resolución del Presidente de esta Junta Arbitral de 26 de enero de 2015, pues se trata de pruebas que han sido aportadas en una fase del procedimiento –la de alegaciones conclusivas- en la cual, aunque dentro del plazo conferido, no está prevista tal aportación en el RJAN.

Ahora bien, en relación a esta cuestión debemos declarar que el conjunto de documentos aportados por la AEAT en la fase de alegaciones finales, no tienen relevancia añadida a efectos de la resolución del presente conflicto obrando su contenido en forma resumida en el Informe de Inspección que consta en el expediente.

III. 3. El fondo del asunto: La interpretación de las normas del Convenio Económico sobre el domicilio de las sociedades.

20º. La petición que formula la AEAT se fundamenta en la norma, aplicable al caso, contenida en el artículo 8 del Convenio Económico, que dispone:

“1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...)

b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.”

Respecto de la interpretación de esta norma hemos de recordar, como hemos declarado en Resoluciones anteriores (por todas, la Resolución 63/2013) que:

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

<<13º. ...la equiparación legal del domicilio social y el domicilio fiscal no es incondicionada, sino que está sometida a un requisito esencial: que en ese lugar se encuentre "efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios", puesto que si no es así, el domicilio fiscal se ha de entender situado donde "se realice dicha gestión y dirección" (Resolución de la JAN 45/12). O, más claramente, como ha indicado el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2010 (recurso 86/2009), domicilio social y domicilio fiscal son conceptos autónomos que coinciden cuando en el primero "esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección". Debiendo añadirse a lo anterior que, a diferencia del domicilio social, en cuya fijación las normas dejan amplio margen de decisión a los particulares, en cambio, "las reglas de determinación del domicilio fiscal son imperativas" (STS 4-2-2010).

14º. Ahora bien, siguiendo la literalidad de la STS señalada, nos encontramos con que "no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio" razón por la cual, el Alto Tribunal nos remite al artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecían como criterios para la fijación del domicilio fiscal, el lugar en el que concurrían las siguientes circunstancias:

"a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales."

Y, respecto a la concreción del territorio donde se localizase el mayor valor del inmovilizado de una entidad –artículo 8 del Convenio Económico antes citado-, la norma reglamentaria referida lo ubicaba en el lugar en el que radicase el mayor valor de los elementos del inmovilizado material, calculado según su valor neto contable (artículo 23). Así lo hemos declarado también en nuestra Resolución dictada en el conflicto 44/2011.

Por otra parte, también hemos de señalar que tales criterios no son únicos ya que existe abundante jurisprudencia que, junto a los ya señalados, toma en consideración otros diferentes. Así ocurre con la STS (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, rec. 191/2009. Ponente: (...)) de 8 de febrero de 2010, que emplea como indicios: la composición del capital o residencia de los socios; el lugar donde se sitúe una organización estable de medios humanos y materiales; el lugar donde se desplieguen sus actividades; etc. O con la Audiencia Nacional en la sentencia de 23 de Abril de 2009 (rec. 514/2005 Ponente: (...)) en un caso en el que, ante las evidentes dificultades de prueba, acude al domicilio fiscal del administrador único. Y, ya en el ámbito de las propias Administraciones, el Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 1ª, rec. 2717/1997) en la Resolución de 1 de Diciembre de 2000, utiliza a este efecto la existencia de una oficina de contratación y el domicilio fiscal de los administradores y la residencia de los socios. Y asimismo la Resolución del Tribunal

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Económico-Administrativo Foral de Navarra, de 29 de Enero de 1998 (nº de Recurso: 0202/1997), entre otras muchas, alude a los anteriores criterios en la forma que hemos ya transcrito anteriormente.

15º. Advertidos los criterios que han de ser utilizados por esta Junta Arbitral, ante el silencio de las normas del Convenio Económico, y deduciendo de las normas de aplicación, de la jurisprudencia existente y de la propia doctrina administrativa que, ante la variedad de criterios a emplear, ha de realizarse una apreciación conjunta del material probatorio existente ya que no siempre conducirá en su totalidad en una única dirección, hemos también de señalar que, en esta actividad, esta Junta Arbitral ha procurado siempre llegar motivadamente a su resolución –como exige la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de mayo de 2014 (Rec. 269/2013. Ponente: José Antonio Montero Fernández)-, e incluso, cuando ello ha sido posible, diferenciar las pruebas al efecto de analizarlas separadamente en función de los años o periodos a que hagan referencia, lo que no resulta factible en este conflicto, en el cual, aunque referido a varios periodos (se insta el cambio de domicilio de la sociedad durante el periodo de cuatro años de su existencia -2008 a 2012-) lo cierto es que las pruebas que se aportan solo en contadas ocasiones se remiten a hechos que se vinculan exclusivamente con uno solo de los periodos afectados, pues normalmente se trata de situaciones que se han prolongado a lo largo de toda la corta vida de la sociedad.>>

III. 4. El fondo del asunto: Las reglas sobre la carga de la prueba.

21º. Respecto de las normas que rigen la carga de la prueba en estos conflictos, ante la invocación que hace la HTN sobre la presunción de veracidad de las declaraciones fiscales de la sociedad contribuyente –que se han presentado ante esa Administración manifestando tener su domicilio en territorio foral-, también nos hemos de remitir a la Resolución 63/2013, antes transcrita parcialmente, en la que decíamos:

<<16º. Finalmente, como observación general referida a la forma en que se ha de contemplar en este conflicto la distribución de la carga de la prueba, recordaremos que, como pone de relieve la HTN en sus alegaciones, la entidad cuyo cambio de domicilio se pretende por la AEAT, había venido presentando sus declaraciones tributarias manifestando encontrarse domiciliada fiscalmente en territorio común (en La Rioja), manifestación esta que, en nuestro ordenamiento, goza de la presunción iuris tantum de veracidad por expreso mandato de los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, razón por la cual la carga de la prueba corresponde, en principio, a la Administración del Estado, quien debe al menos aportar indicios que permitan poner en duda la veracidad de lo anteriormente afirmado por el contribuyente (Resolución JAN 40/2011), ya que tal presunción tampoco priva a los propios interesados de la posibilidad de rectificación, ni a las Administraciones de la posibilidad de comprobar la veracidad y exactitud de estas declaraciones y autoliquidaciones y, en su caso, también de rectificarlas (Resolución JAN 32/2010).

Pues bien, en el presente conflicto, hemos de entender que la AEAT no ha actuado de manera infundada ya que su pretensión parte de la prueba, no desmentida en el expediente, de que, careciendo la entidad de medios propios en Logroño, tanto los socios como el administrador único de la entidad se situaban en Pamplona, lo que supone ya la existencia de elementos de prueba comúnmente aceptados en estos conflictos que entran en contradicción con la declaración formulada por la entidad contribuyente.>>

Expuesto lo anterior, en el presente conflicto hemos de advertir una circunstancia que, entendemos, tiene relevancia, pues el tema central que hemos de resolver, referido al cambio de domicilio de AAA, S.A., viene a consistir en el rechazo por parte de la AEAT al cambio de domicilio que la entidad había declarado con efectos desde el año 2006, en el que lo trasladó desde territorio común –Zaragoza- al territorio foral –LLL-. Ello porque de las pruebas que

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

obran en el expediente se pudiera desprender que la declaración de cambio de domicilio no se produjo real y efectivamente. Esta matización acerca del objeto de este conflicto es relevante, decimos, porque las pruebas que hemos de valorar son las que demostrarían que tal cambio fue real y cierto y no meramente nominal.

III. 5. El fondo del asunto: La fijación del domicilio fiscal de AAA, S.A.

22º. Expuestas las anteriores consideraciones sobre el fondo del presente conflicto, corresponde ya entrar a valorar el material probatorio obrante en el expediente.

A este efecto podemos ya adelantar que, según nuestra valoración de las pruebas y alegaciones sobre este conflicto, lo que sucedió fue que, hasta el año 2011, es decir, de 2006 a 2010, ambos incluidos, AAA, S.A., aunque presentó formalmente el cambio de domicilio antes las dependencias de la Administración, sin embargo esta modificación o declaración de modificación no se vio acompañada de una variación en los elementos de hecho que tienen relevancia al efecto de que tal manifestación surta plenamente las consecuencias que pretendía.

Es decir, hasta el año 2011, en el que ya existen pruebas constatadas directamente por los actuarios de ambas administraciones sobre la existencia en LLL de unas dependencias en las que AAA, S.A. podía desarrollar –y desarrollaba- la gestión de sus actividades y la dirección de sus negocios, entendemos que la sociedad no había trasladado real y efectivamente su centro de dirección a territorio foral.

23º. Al efecto de fundamentar esta conclusión hemos de partir, en primer lugar, de la constatación de que el cambio de domicilio de la entidad AAA, S.A., desde territorio común a territorio foral, no fue consecuencia ni de una modificación de sus actividades o de su negocio; ni de un cambio en su dirección; ni en sus socios o en su pertenencia a un grupo de sociedades; ni de sus relaciones con distintos clientes, prestadores de servicios, etc. El cambio de domicilio ha sido, como explica la HTN en la documentación que aporta, motivado por otras causas, como es el deseo de centralizar la dirección de todas las sociedades del grupo en una misma localización. Pretensión esta, perfectamente lícita, pero que fiscalmente no se produce por el mero deseo o por una declaración ante las Administraciones, sino que exige cambios en los elementos de hecho que, hemos expuesto, son legalmente relevantes a este fin.

Pues bien, según se desprende de los hechos que hemos resumido anteriormente, en el inmueble que posee DDD, en LLL, no ha existido constancia hasta 2011 de que hubiera algún local o espacio físico del que pudiera afirmarse que se destinaba a la gestión o dirección de la entidad, pues en las actuaciones inspectoras realizadas in situ tal señalamiento no aparece hasta noviembre de 2011, momento en el cual existe ya una primera descripción de algunos medios puestos a disposición de AAA, S.A. (junto con otra entidad del Grupo que es su principal accionista) que permiten apreciar su presencia en esas dependencias. Esta conclusión no se ve obstaculizada porque existan manifestaciones anteriores a 2011 hechas por alguna empleada de DDD, no siempre bien identificada, que afirmaba reconocer la radicación de AAA, S.A. (y de otra entidad del grupo) en el mismo local, pero sin que se apunte algún dato o hecho confirmatorio de ello, lo que en cambio sí tendrá lugar en la diligencia de noviembre de 2011.

Del mismo modo, las manifestaciones que se han vertido por parte de la entidad AAA, S.A., así como por otras personas con ella relacionadas, tampoco han dejado ninguna posibilidad de constatación de su veracidad, lo que no entramos a juzgar sino desde la perspectiva de la imposibilidad de su discusión y contradicción a lo largo del procedimiento seguido ante esta Junta Arbitral.

24º. De otra parte, encontramos que existe documentación presentada en el Registro Mercantil por la propia entidad AAA, S.A. que acredita que la Junta General de accionistas del ejercicio 2009 se celebró en Zaragoza, en el año 2010, y que en esa misma ciudad y año se emitió la certificación de las cuentas anuales, con la firma del administrador legitimada ante un notario también de la misma ciudad.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Debemos añadir a lo anterior el hecho de que las entidades bancarias con las que operaba la sociedad contribuyente se situaban en Zaragoza; que en ninguna ocasión se ha acudido a un notario fuera de la propia ciudad de Zaragoza al efecto de otorgar alguna escritura (cuando han sido varias las que se han firmado por la entidad contribuyente), etc.; y que, por otra parte, no deja de ser también relevante –como ha reconocido la jurisprudencia del Tribunal Supremo– el hecho de que el Administrador único de la entidad sea una persona que reside en Zaragoza.

25º. Finalmente, hemos de advertir que existe una discrepancia entre las partes respecto de qué sociedad del grupo es el socio mayoritario de AAA, S.A., pues la AEAT afirma que se trata de la sociedad BBB, S.L., domiciliada en territorio común a consecuencia de la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, mientras que, afirma al administrador de la entidad contribuyente, se trata de CCC, S.A., quien tiene su domicilio en Navarra (lo trasladó en 1999, aunque mantuvo una sucursal en Zaragoza, según considera probados la Resolución 2/2013 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco). Hemos de añadir al respecto que, según detalla en su Informe la AEAT, los datos que aporta al expediente se han obtenido de la declaración del Impuesto sobre Sociedades que BBB, S.L. presentó ante la Diputación Foral de Álava respecto de los años 2005, 2007 y 2008. Por su parte, el escrito de alegaciones finales presentado por AAA, S.A., en el que se denuncia el error cometido en este punto por la AEAT, no aporta ni indica medio alguno para su comprobación (aunque por ello no hemos de considerarlo incierto dada la vinculación existente entre las tres entidades).

Pues bien, en relación a esta discrepancia, consideramos que en el caso no es significativa pues, no solo porque ambos pudieran tener razón ya que podrían referirse a periodos distintos, sino porque tampoco en la visita que la Inspección hizo a LLL en 2010, ni apreció ni se le mostraron instalaciones que pertenecieran a CCC, S.A. y que se hubiesen puesto a disposición de AAA, S.A.; y porque aquella entidad ha conservado una sucursal en Zaragoza hasta, al menos 2012. Es decir, no se trata, en el caso, de un dato que pueda esclarecer los hechos que se discuten en este conflicto.

26º. A todo lo anterior, añadimos que nuestras conclusiones no se desmienten por el hecho de que la gestión y dirección de la entidad no requieran ni trabajadores, ni grandes medios materiales o personales, pues siendo esto cierto, también lo es que, por la misma razón, su gestión y dirección se pudo continuar realizando en las mismas dependencias en que se venían desarrollando con antelación al cambio de domicilio en 2006.

IV. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra acuerda:

PRIMERO: estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los años 2006 a 2010, ambos incluidos, y declarar que AAA, S.A., ha tenido su domicilio fiscal en territorio común

SEGUNDO: desestimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los restantes años

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 23 de abril de 2015.

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 23 de abril de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 67/2013

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia de 3 de mayo de 2016

SENTENCIA nº 970/2016

En la Villa de Madrid, a tres de mayo de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representada por el Procurador Don (...), bajo la dirección letrada de Don (...), contra la resolución de 23 de abril de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, recaída en el conflicto nº 67/2013 promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el cambio de domicilio de la entidad AAA, S.A.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra acordó, en resolución de 23 de abril de 2015:

"Primero: Estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los años 2006 a 2010, ambos incluidos, y declarar que AAA, S.A., ha tenido su domicilio fiscal en territorio común.

Segundo: Desestimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los restantes años".

El 11 de octubre de 2013, la Agencia Estatal de Administración Tributaria había presentado escrito ante la Junta Arbitral, instando el inicio de un conflicto con la Hacienda Tributaria de Navarra, al entender que el domicilio fiscal de la entidad AAA, S.A., debía modificarse respecto del que venía declarando en Navarra, al tener que fijarse en territorio común, en Zaragoza, con efectos desde el 1 de diciembre de 2006 por cuanto allí se lleva a efecto la dirección del negocio, (actividad inmobiliaria), por situarse también el domicilio fiscal del socio mayoritario y de su administrador único, y porque los demás hechos comprobados (localización de las sucursales bancarias y del inmovilizado) acreditan que en el domicilio declarado por la contribuyente en LLL no se realiza la gestión administrativa de la entidad.

La Junta Arbitral, valorando el material probatorio obrante en el expediente, llegó a la conclusión de que hasta el año 2011, es decir, de 2006 a 2010, ambos incluidos, AAA, S.A., aunque presentó formalmente el cambio de domicilio ante las dependencias de la Administración, sin embargo esta modificación o declaración de modificación no se vio acompañada de una variación en los elementos de hecho que tienen relevancia al efecto de que tal manifestación surta plenamente las consecuencias que pretendía.

En cambio, considera que a partir de 2011 existen pruebas constatadas directamente por los actuarios de ambas administraciones sobre la existencia en LLL de unas dependencias en las

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 23 de abril de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 67/2013

que AAA, S.A. podía desarrollar y desarrollaba la gestión de sus actividades y la dirección de sus negocios.

Al efecto de fundamentar esta conclusión, parte, en primer lugar, de la constatación de que el cambio de la entidad AAA, S.A., desde territorio común a territorio foral, no fue consecuencia ni de una modificación de sus actividades o de su negocio, ni en socios o en su pertenencia a un grupo de sociedades, ni de sus relaciones con los distintos clientes o prestadores de servicios, sin que sea suficiente la afirmación de que el cambio de domicilio fue debido al deseo de centralizar la dirección de todas las sociedades del grupo en una misma localización.

Agrega, que en el inmueble que posee DDD, en LLL, no ha existido constancia hasta 2011 de que hubiera algún local o espacio físico del que pudiera afirmarse que se destinaba a la gestión o dirección de la entidad.

Por otra parte, señala que existe documentación presentada en el Registro Mercantil por la propia entidad que acredita que la Junta General de accionistas del ejercicio 2009 se celebró en Zaragoza, en el año 2010, y que en esta misma ciudad y año se emitió la certificación de las cuentas anuales, con la firma del administrador legitimada ante un notario también de la misma ciudad, añadiéndose el hecho de que las entidades bancarias con las que operaba la sociedad contribuyente se situaban en Zaragoza; que en ninguna ocasión se ha acudido a un notario fuera de la propia ciudad de Zaragoza al efecto de otorgar alguna escritura de las varias firmadas; y el hecho de que el Administrador único de la entidad sea una persona que reside en Zaragoza.

Finalmente, ante la discrepancia respecto de qué sociedad del grupo es el socio mayoritario de AAA, S.A. (BBB, S.L., según la AEAT, CCC, S.A., según la entidad) considera que no es significativa, no sólo porque ambas partes pudieran tener razón ya que podían referirse a periodos distintos, sino porque tampoco en la visita que la Inspección hizo a LLL en 2010 se apreció ni se le mostraron instalaciones que pertenecieran a CCC, S.A., y que se hubiesen puesto a disposición de AAA, S.A.; y porque aquella entidad ha conservado una sucursal en Zaragoza hasta al menos 2012, añadiéndose que las conclusiones tampoco se desmienten por el hecho de que la gestión y dirección de la entidad no requerían ni trabajadores, ni grandes medios materiales o personales, pues siendo esto cierto, también lo es que, por la misma razón, su gestión y dirección se pudo continuar realizando en las mismas dependencias en que se venían desarrollando con antelación al cambio de domicilio en 2006.

SEGUNDO.- Contra la referida resolución de la Junta Arbitral, la Comunidad Foral de Navarra interpuso recurso contencioso administrativo, formalizando demanda en la que se suplicó sentencia por la que se estime íntegramente el recurso, y en consecuencia declare que la resolución recurrida es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que ha de desestimarse íntegramente el conflicto planteado por la AEAT y la petición que articulaba, confirmando que es conforme a derecho el domicilio fiscal declarado por AAA, S.A., sito en LLL, no sólo a partir de 1 de enero de 2011, sino desde 1 de diciembre de 2006.

TERCERO.- Conferido traslado para el trámite de contestación a la demanda al Abogado del Estado, única parte que se personó en las actuaciones, interesó sentencia desestimatoria del recurso.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 26 de abril de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...),

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 23 de abril de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 67/2013

PRIMERO.- Se pretende por la Comunidad Foral de Navarra la revocación del acuerdo impugnado en cuanto declara, resolviendo el conflicto nº 67/2013, que AAA, S.A., ha tenido su domicilio fiscal en territorio común durante los años 2006 a 2010.

La recurrente mantiene que la resolución desconoce la presunción de que goza el domicilio social, congruente con la que adorna el domicilio declarado tributariamente, sin haberse acreditado directamente por los actuarios que antes de enero de 2011 no existiese la Oficina de LLL, como tal, con lo que invierte la carga de la prueba que recae sobre la AEAT, y efectúa una incorrecta apreciación de los elementos de convicción que se contienen en el expediente, al constar, por el contrario, acreditado que en el domicilio social existían oficinas, que en esas oficinas se reunía el Consejo y la Junta General; que en esas oficinas se desarrollaba la gestión de AAA, S.A.; que la gestión ordinaria se llevaba a cabo por el Administrador, en visitas constantes, al menos semanales o quincenales; y que en esas oficinas se llevaba la contabilidad.

Agrega que los elementos tenidos en cuenta por la resolución (la celebración de una Junta General de AAA, S.A., en Zaragoza; el mantenimiento de su actividad desde antes de 2006 y también, empero, después de 2010; las cuentas bancarias con las que operaba, iguales antes de 2006, pero también después de 2010; la emisión de escrituras ante notario en Zaragoza o el domicilio del administrador único en Zaragoza) no podían sustentar el pronunciamiento que se impugna, porque se mantienen iguales, invariados, desde antes del cambio de domicilio social de Zaragoza a LLL, y siguen en idéntica situación desde diciembre de 2010, lo que habrá de conducir a la consecuencia de que en 2010 no hay cambio significativo que permita alterar el domicilio de AAA, S.A.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado se opone a la demanda por revelar una simple discrepancia con la apreciación de las pruebas que realiza razonablemente la Junta Arbitral, a cuya resolución debe estarse, al resultar difícilmente contestable la apreciación de que, aunque presentó AAA, S.A., formalmente el cambio de domicilio ante las dependencias de la Administración, la modificación o declaración de modificación no se vio acompañada de una variación en los elementos de hecho que tienen relevancia al efecto.

Por otra parte, señala que la AEAT en modo alguno admite que a partir de 2011 el domicilio de la sociedad se encuentre en Navarra, pues simplemente se ha abstenido de recurrir la resolución por considerar improbable que ante el Tribunal Supremo se produjera una rectificación de las apreciaciones fácticas de la Junta Arbitral, por lo que ninguna conclusión cabe extraer del hecho de que la Junta Arbitral considere justificado a partir de 2011 un cambio de domicilio, pues no es eso lo que se discute.

En cambio, lo que si resulta central en el recurso es que no se ha probado el cambio de domicilio en el periodo considerado 2006-2010, periodo en el que las apreciaciones de la Junta Arbitral resultan irreprochables.

Para el Abogado del Estado "una sociedad cuya gestión se realiza en territorio común, tanto por la inexistencia de indicios relevantes de que pudiera ser gestionada en Navarra, cuyo inmovilizado se encuentra totalmente en Zaragoza, en la que su administrador tiene domicilio en Zaragoza, cuyas Juntas se celebran principalmente en Zaragoza, lugar donde se otorgan todas sus escrituras y se encuentran la totalidad de las sucursales bancarias donde tiene sus cuentas y cuya cifra de negocio coincide con el producto del arrendamiento de un inmueble situado en Zaragoza, difícilmente puede considerarse domiciliada en Navarra por tener en ella la efectiva gestión y dirección".

TERCERO.- Conviene recordar, ante todo, que el artº 8 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en su artº 8 establece que: "A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...) b) las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 23 de abril de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 67/2013

pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

De esta forma, la regla general es la que el domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él éste efectivamente centralizadas la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se debe estar al lugar de gestión o dirección. En última instancia se ordena estar a la regla subsidiaria del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Sin embargo, en el Convenio no se especifican normas para identificar el lugar donde se halle efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, por lo que ha de estarse a las circunstancias concretas a la hora de adoptar el correspondiente pronunciamiento.

CUARTO.- En el presente caso, nos encontramos con una sociedad, que se constituyó en 2001, fijando su domicilio social en Zaragoza (KKK), Y cuyo objeto social era la actividad inmobiliaria, si bien trasladó su domicilio social y fiscal el 1 de diciembre del año 2006 a (...), de LLL (Navarra).

Esta entidad pertenece a un grupo de sociedades en el que la dominante es CCC, S.A. con sede en LLL, cuyo capital es propiedad de las Hermanas JJJ, siendo su administrador único, desde junio de 2006, Don MMM con domicilio fiscal en Zaragoza.

A nombre de la entidad figura un edificio destinado a (...) en Zaragoza, que aparece arrendado, y dos solares en (...) (Zaragoza), habiendo sido titular de 7 cuentas bancarias abiertas en distintas sucursales situadas en Zaragoza.

Con estos antecedentes, junto con la constancia en el Registro Mercantil de Navarra de que la celebración de la Junta General de accionistas del ejercicio 2009 tuvo lugar en Zaragoza, en cuya ciudad se emitió también la certificación de la cuentas anuales, y la información publicada por el Consejo General del Notariado relativa a que desde 2006 todas las escrituras en las que interviene la entidad se han otorgado ante notarios del Colegio de Aragón, y por el resultado de las visitas realizadas en el domicilio social en LLL el 19 de Noviembre de 2010, 11 de noviembre de 2011 y 11 de octubre de 2012, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra interesó la propuesta de cambio de domicilio ante la Hacienda Tributaria de Navarra el 23 de julio de 2013, lo que fue rechazado, dando lugar al conflicto resuelto por la resolución impugnada, que viene a estimar parcialmente la pretensión de la AEAT, al reconocer sólo que AAA, S.A., ha tenido su domicilio fiscal en territorio común en relación con los años 2006 a 2010, ambos incluidos, por no haber trasladado real y efectivamente su centro de dirección a territorio foral, pero no en relación con los restantes años, al estimar acreditada la existencia por las visitas de los actuarios de ambas administraciones de unas dependencias en LLL a partir de 2011, en las que AAA, S.A. podía desarrollar la gestión de sus actividades y la dirección de sus negocios.

QUINTO.- La recurrente no está conforme con la valoración de la prueba que realizó la Junta Arbitral y que le lleva a estimar parcialmente el recurso, considerando insuficientes los indicios en que se basa para entender que la declaración de modificación no se vio acompañada de una variación en los elementos de hecho que tienen relevancia al efecto.

Así señala, ante todo, que con la resolución se produce una inversión de la carga de la prueba, sin que la falta de acreditación de la existencia de una oficina en LLL antes de 2011 por la AEAT pueda convertirse justamente en prueba de que ese domicilio no existía, máxime cuando no se efectuaron visitas antes de 2010, ni en LLL, ni en el domicilio pretendido por la AEAT.

En esta situación se invoca la presunción de veracidad de las declaraciones fiscales de la sociedad contribuyente, que se presentaron manifestando tener su domicilio en territorio foral, que no pueden quedar desvirtuadas por los elementos tomados en cuenta por el acuerdo recurrido, pues la mayor parte de ellos se mantienen iguales, invariados también a partir de 2011, habiendo sido reputados irrelevantes por la propia resolución ante la constancia de un

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 23 de abril de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 67/2013

local a disposición de AAA, S.A., junto con otra entidad del Grupo, que era el principal accionista.

SEXTO.- La Sala anticipa que procede estimar el recurso.

La diferenciación de periodos que realiza la resolución impugnada no puede ser compartida, ante la insuficiencia de prueba por parte de la AEAT, que fue la que promovió el conflicto, para sostener la conclusión a que llegó la Junta Arbitral, que no tuvo en cuenta la diligencia levantada por la Inspección de Hacienda Tributaria de Navarra el 10 de septiembre de 2013 a Don MMM y Doña NNN, administrador único y asesora contable y fiscal de la mercantil AAA, S.A., obrante como Anexo 2 del escrito de alegaciones de la referida Hacienda Tributaria, en la que el Administrador único de la entidad declara que en dicha oficina de LLL, a la que acude periódicamente, se gestiona toda la contabilidad, lo que confirma la asesora contable y fiscal de la entidad, que también manifiesta acudir regularmente a dicha oficina para realizar todas las anotaciones contables correspondientes a la documentación recepcionada en la oficina, declarando que la dedicación que requiere esta sociedad es escasa, habida cuenta de que la actividad de AAA, S.A. se circunscribe al arrendamiento del (...), actividad que necesita atenciones puntuales y espaciadas en el tiempo para su total ejercicio.

Por otra parte, ha de significarse que el funcionario actuante constató el archivo y custodia en la oficina de toda la documentación (facturas, libros, actas, cuentas, correspondencia oficial) de la entidad correspondiente al periodo 2007 -2013 que figura en el Anexo 3 de las alegaciones.

Asimismo figuran otros Anexos que acreditan el número de apuntes contables realizados cada uno de los años entre 2007 y 2012, la presentación de las cuentas anuales de AAA, S.A. en el Registro Mercantil de Navarra los años 2005 a 2009, la inscripción de actos como el cambio de domicilio social, nombramiento y reelección de administrador, ampliaciones de capital, (Anexo 4); fotocopias del libro de Actas, que reflejan la celebración de la Junta General en LLL (Navarra) desde el 30 de junio de 2007, (Anexo 5); fotocopias de documentación bancaria enviada al domicilio fiscal de la sociedad (Anexo 7); fotocopia de la escritura pública de traslado del domicilio social a Navarra con publicación de dicho traslado en prensa (Anexo 8); páginas internet con información relativa a PPP como empresa radicada en Navarra y dirección del Grupo de DDD (Anexo 9) y asesor de MMM donde consta la relación de empresas donde ejerce como administrador.

SÉPTIMO.- Estimado el recurso, no procede hacer imposición de costas, ante las circunstancias que concurren en el caso.

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 23 de abril de 2015, que se anula, declarando, en su lugar, que procede desestimar íntegramente el conflicto planteado por la AEAT, sin costas. Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 28 DE OCTUBRE DE 2014. CONFLICTO 63/2013

Conflicto: 63/2013
Promotor: Administración General del Estado
Contra: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IS. Cambio de domicilio fiscal de sociedad
Fecha de la resolución: 28 de octubre de 2014

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º El 9 de mayo de 2013, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) planteó ante esta Junta Arbitral un conflicto en relación con la determinación del domicilio fiscal de AAA, S.L. por considerar que, el declarado por la propia entidad en territorio común, en La Rioja, no se ajustaba a lo ordenado por la normas de aplicación al caso, debiendo fijarse su domicilio en la Comunidad Foral de Navarra. Esta petición, considera la AEAT, debe extender sus efectos desde noviembre de 2008 hasta agosto de 2012.

A efectos del cumplimiento de los tramites ordenados por el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante RJAN), expone la AEAT que el 29 de enero de 2013 dirigió una propuesta a la Hacienda Territorial de Navarra (en adelante HTN) referida al cambio de domicilio de la entidad contribuyente, que fue rechazada por esta Administración el 18 de abril de 2013, razón por la que, al efecto del planteamiento del conflicto, el 29 de abril dirigió la preceptiva comunicación a la Dirección General de Coordinación de Competencias con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales.

2º En lo fundamental, los hechos y pruebas en que fundamenta la AEAT su pretensión son los siguientes:

El 24 de noviembre de 2008 se constituyó la sociedad BBB, S.L. mediante escritura otorgada ante un notario de Pamplona, teniendo como objeto diversas las actividades inmobiliarias y fijando su domicilio en Logroño en la c/ CCC. Según declaración de la entidad dirigida a la AEAT aquélla iniciaría sus actividades en abril de 2009, cambiando de denominación el 14 de enero de 2010 momento en que la entidad contribuyente pasó a denominarse AAA, S.L. Posteriormente trasladaría su domicilio a la c/ DDD, siendo este domicilio el que también declararía a la HTN el 11 de noviembre de 2010.

AAA, S.L. era una entidad perteneciente al grupo EEE, siendo su objeto social la promoción, gestión, compra, venta de terrenos, solares, edificios, etc., actividad en la que, 10 de agosto de 2012, cesaría por absorción de otra entidad.

En relación con la petición de cambio de domicilio, la AEAT ha efectuado el 23 de enero de 2013 diversas actuaciones in situ, tanto en Logroño, en los dos domicilios declarados por la entidad, como en Pamplona. En ambas actuaciones ha obtenido un material probatorio que se relata en un Informe de Inspección y del que acompaña copia al expediente aportado a esta Junta Arbitral.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Según se desprende del citado Informe y de la documentación que lo acompaña, en la actuación desarrollada en Logroño, en el domicilio sito en la calle DDD, consistente en una visita de la que el actuario procedió a levantar la correspondiente diligencia, se detalla que el local es actualmente una sucursal de FFF si bien anteriormente fue la sede de una sucursal de GGG. Por tal motivo, comparece ante el actuario el director de la citada oficina de AAA, S.L., quien manifiesta que son muy escasos los datos que conoce sobre la entidad, aunque afirma que la gestionaba alguien en Pamplona.

En la visita realizada también en Logroño, en el domicilio declarado en la calle CCC, se hace constar en la respectiva diligencia que se trata de un edificio de oficinas en el que, el funcionario actuante, considera que hay indicios, que describe, de que fueron las oficinas de la GGG.

Finalmente, respecto de las actuaciones desarrolladas en Pamplona, en la HHH, inmueble domicilio de las sociedades GGG, JJJ y KKK, al efecto de efectuar la comprobación de la declaración censal de la entidad, se hace constar en el Informe que se emite por la Inspección -acompañado de la correspondiente documentación acreditativa de los hechos en él consignados- que los actuarios fueron atendidos por don LLL, administrador de la entidad, quien, tras realizar diversas manifestaciones ante aquellos, rechazaría la firma de una primera diligencia tras consultar a sus asesores fiscales, decidiendo cambiar el contenido de sus anteriores manifestaciones. A la vista de lo anterior, afirma la Inspección, decidieron documentar las manifestaciones hechas por el compareciente en un primer momento y levantar una nueva diligencia con las vertidas en segundo lugar, incorporando ambas al expediente.

En las manifestaciones de don LLL se venía a exponer que:

- la entidad se domicilió en La Rioja por ser el lugar de su actividad al estar los inmuebles que se comprarían y venderían ubicados en esa zona y porque el IVA soportado en sus compras se entendía debía ser devuelto por la Administración estatal. No obstante, esta última afirmación no se encuentra en la segunda diligencia antes referida.

- existía algún tipo de identificación de la entidad en la oficina de GGG en Logroño, donde tenía su domicilio social AAA, S.L.

- en La Rioja, había algún empleado de GGG con poderes, aunque la entidad no disponía de empleados. No obstante, esta afirmación se modificaría en la segunda diligencia en el sentido de expresar que no se disponía de ningún empleado específicamente encargado de la gestión de la empresa, si bien, eran tres los empleados de KKK que gestionaban la empresa: él mismo, como administrador; el director financiero, don MMM; y una empleada. El compareciente manifestó que se trasladaba semanalmente, con cierta habitualidad, desde Pamplona, su centro de trabajo, a Logroño, para efectuar las gestiones necesarias. No obstante, estas afirmaciones no se encuentran en la segunda diligencia antes referida.

- no existían elementos de despacho u oficinas a disposición de la entidad, disponiendo para sus necesidades de los que tenía GGG.

- la contabilidad estaba subcontratada, sin que conociera con certeza el lugar donde se custodiaban los libros, facturas, correspondencia, etc., aunque las cuentas anuales se localizaban en Pamplona, en las oficinas de KKK, y, actualmente -2013- en Barcelona. No obstante, matizaría posteriormente que, si bien inicialmente la documentación se custodiaba en Pamplona, después, cuando se subcontrató la gestión, se custodiaban en Logroño.

- los contratos y escrituras de compra de confeccionaban en notarias en La Rioja, bajo la supervisión de Pamplona. Si bien después se modificaría esta afirmación en el sentido de expresar que la supervisión de estos contratos se hacía por profesionales de La Rioja.

Junto a los datos contenidos en estos Informes, de la Base de Datos de la AEAT así como de la base perteneciente a la HTN, y también de otras fuentes, incluyendo las propias

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

manifestaciones de la entidad, la Administración del Estado obtiene la siguiente información relevante:

Primero: La entidad carecía de personal durante todo el periodo de su existencia, utilizando los medios de KKK. Por ello no declara retenciones por este concepto, como lo confirma la declaración de la propia entidad en la Memoria de las Cuentas Anuales de 2011. En cambio, si declara retenciones a profesionales.

Tampoco tenía personal directivo propio, siendo su socio único KKK quien "*asume las funciones de Alta Dirección*" (según la Memoria de las Cuentas Anuales de 2011). También en las Cuentas Anuales, firmadas y certificadas en Navarra, se proporciona un nº de teléfono en Navarra, (aunque como advertiría la HTN, dicho número no está a nombre del socio).

Según el Consejo General del Notariado tiene como apoderados a Don MMM, quien declara su domicilio en Pamplona, el mismo que utilizaba KKK; y don NNN, quien también declara como domicilio en Pamplona, el que actualmente tiene KKK. Ambos fueron nombrados en 2009, en escritura otorgada ante un notario de Pamplona, y se les confieren poderes en 2009, 2010, 2011 y 2012 en escrituras otorgadas ante notarios de Navarra. Don MMM es quien figura como representante en todas las escrituras de venta de inmuebles, si bien, ya en 2012, en un caso ante un notario de Madrid, se otorgaron poderes a favor de varias personas domiciliadas en Cataluña o en Madrid.

Segundo: De la base de datos de la AEAT, así como de Navarra, también se desprende que el socio único de la entidad contribuyente es KKK, con domicilio en Pamplona durante todo el periodo afectado por el conflicto. Esta entidad pertenece a su vez al grupo EEE por cuanto, el socio único de KKK es JJJ, también domiciliada en Navarra, quien a su vez pertenece en un 100 por 100 a GGG.

El Administrador único de la entidad contribuyente ha sido don LLL, desde su constitución, persona domiciliada en Navarra, en Pamplona, durante todo el periodo afectado por el conflicto, quien es además Administrador de KKK, de JJJ y de GGG. El cargo que desempeña en la entidad tiene carácter absolutamente gratuito (según se afirma en las Cuentas anuales). Sus representantes fueron, desde diciembre de 2008, don LLL, Administrador único, y KKK, socio único.

Además, la certificación de las Cuentas Anuales de 2011 se firmaba en Pamplona, habiéndose firmado también ante un notario de Pamplona los documentos notariales de legitimación de firma.

Tercero: En lo que afecta a otras pruebas, añade la AEAT que los inmuebles que poseía la entidad estaban localizados en La Rioja; que, la totalidad de las escrituras de compra se otorgaron ante notarios de Navarra, Las compras se hicieron a personas residentes en La Rioja, salvo a dos operaciones realizadas a una persona en Navarra y a otra en Cataluña aunque las escrituras de venta, normalmente a particulares, se firmaban ante notarios de La Rioja. Y que las escrituras de los préstamos que relacionan con su actividad -otorgados por KKK y por GGG- se elevaban a escritura pública ante notarios de Navarra.

De otro lado, también en la base de datos consta que la entidad disponía de una cuenta bancaria en Navarra, en la que don LLL estaba autorizado.

3º Con fundamento en lo anterior y con cita de los artículos 8 y 43 del Convenio Económico y de los artículos 11 y 14 del RJAN, así como del artículo 148 y ss. del RGIAT (RD 1065/2007), la AEAT insta el cambio de domicilio de la entidad contribuyente considerando que, del material probatorio aportado, se desprende que:

- la dirección de la entidad y la toma de decisiones, así como la gestión de los negocios, se localizaban en Pamplona, en las dependencias que su único socio tenía en esta localidad, siendo que también su administrador único tenía su domicilio en la misma ciudad, sin que ello se vea afectado por haber subcontratado la llevanza de la contabilidad con un tercero, en La

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Rioja, pues tampoco se ha determinado el lugar en el que se custodiaba la documentación de la sociedad.

- la gestión de la entidad se desarrollaba en Pamplona, desde donde se desplazan sus apoderados a La Rioja al efecto del otorgamiento puntual de las escrituras públicas necesarias para la formalización de las operaciones de venta, ya que las escrituras de compra se otorgaban ante notarios de Navarra.

Concluye su escrito la AEAT, en desacuerdo con lo declarado por la entidad, que ésta tenía su domicilio fiscal en Navarra, pues el concepto legalmente relevante a este efecto no es el lugar donde se desarrolla la actividad sino el lugar en el que se gestiona y dirige la misma. Y ello porque el domicilio de los socios y administradores se encuentra en Navarra y porque el lugar de la contratación general de la entidad se sitúa en Navarra (Poderes otorgados en Navarra a personas allí residentes, ausencia de personal de la entidad en Logroño mientras que la dirección se ejercía desde Pamplona por tres personas identificadas, escrituras relativas a las operaciones con inmuebles o de concesión de préstamos otorgadas en Navarra).

4º El 9 de diciembre de 2013 el Presidente de esta Junta Arbitral dictó resolución declarando tener por planteado el conflicto, disponiendo su notificación a la HTN y otorgándole el plazo de un mes para formular alegaciones y aportar pruebas, y requiriendo a las dos Administraciones afectadas para que lo comunicasen a los interesados con los efectos previstos en el RJAN.

5º El 6 de febrero de 2014, Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución declarando abierto el periodo de instrucción por plazo de dos meses y nombrando ponente a don (...). Al mismo tiempo se comunicaba a la entidad contribuyente, en su condición de interesada, la existencia del conflicto, confiriéndole, por plazo de dos meses, la posibilidad de presentar alegaciones y aportar las pruebas que conviniesen a su derecho. Esta comunicación resultó ineficaz por ser desconocida la entidad en el domicilio al que se le dirigió y porque ya había sido disuelta al ser absorbida por otra sociedad.

6º El 25 de abril de 2014, la HTN dirigió un escrito a esta Junta Arbitral por el que se aportaba determinada documentación, alguna ya obraba en el expediente, así como otra nueva consistente en la documentación anexa a la diligencia de la HTN de 22 de marzo de 2013 ante la comparecencia de don LLL.

De la documentación aportada se desprende, entre otros hechos, que la HTN había desarrollado actuaciones solicitando a don LLL su comparecencia y declaraciones, quien manifestó ante la misma que, a diferencia de lo señalado por la AEAT en el planteamiento del conflicto, no era administrador ni de JJJ ni de GGG; que en las oficinas de Logroño se recibían y custodiaban los documentos de la entidad hasta su entrega al don LLL; que el Libro de Actas de la junta de la entidad estaba diligenciado en La Rioja, donde tuvieron lugar las reuniones de los socios y de la Administración (se adjunta); que don LLL se trasladaba semanalmente a Logroño, al menos durante el tiempo en que se realizaron las adquisiciones de inmuebles, ya que estas se realizaban en La Rioja, bien en el domicilio de la entidad, bien en el de los vendedores; las compras de los inmuebles se realizarán principalmente en 2008, y sus escrituras se formalizaron en noviembre, de forma simultánea, ante un notario de La Rioja. En cambio, en 2009 y 2010, las escrituras se formalizaron en Navarra porque los vendedores eran de allí. En 2010 y 2012 la principal actividad fue la venta de inmuebles, para lo que se contrató a una empresa de La Rioja, ÑÑÑ, S.L., quien realizaba todas las operaciones necesarias, Las escrituras de otorgaban por el apoderado Sr. PPP siendo que los clientes tenían su domicilio en La Rioja. En este periodo temporal contrataron también a arquitectos de Navarra o de La Rioja ya que la entidad no tenía personal propio, razón por la que tanto don QQQ como PPP se trasladaban a Logroño, hasta que se contrató a ÑÑÑ, S.L. Y, también en contra de lo que expuesto ante la AEAT, manifiesta que no había nadie apoderado en Logroño.

Del listado aportado, relativo a las escrituras públicas y otros contratos que registran parte de la actividad de la entidad, se desprende que en 2008 (también en 2010), se produjeron adquisiciones de inmuebles exclusivamente a algunas entidades RRR, SSS y a TTT; que en 2010, se contrató a ÑÑÑ, S.L. y se realizaron distintas operaciones de venta, si bien en unos

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

casos se hace constar ante qué notario mientras que en otros casos no. Lo mismo sucede con otros contratos que se citan, debiendo advertirse que, siempre que se indica la intervención de un concreto notario en una operación, este se halla en La Rioja.

También del examen de la documentación señalada se puede destacar que en el contrato celebrado con ÑÑÑ, S.L., 30 de abril de 2010, firmado BBB, S.L. (como promotora) se indica, como lugar para remitir comunicaciones a la entidad, la calle UUU, Pamplona, y un teléfono con prefijo 948. Y de otros documentos, firmados por el Sr. PPP en 2011, en los que varios profesionales relacionados con unas obras realizadas por VVV, S.L., estos certifican que los trabajos para la entidad interesada se desarrollaron desde 2007 a 2009, si bien debemos destacar que en el año 2007 la entidad AAA, S.L. no se había constituido.

Consta también la declaración de un directivo de GGG en Logroño, don WWW, quien manifiesta que eran frecuentes los desplazamientos del director de la entidad, o del apoderado, a Logroño, si bien se trata, a nuestro juicio, de afirmaciones bastante imprecisas ya que no se conoce el tiempo al que se refieren ni el contenido de la colaboración que dice haber mantenido con la entidad contribuyente (si bien este directivo aparece dando su aprobación a la subrogación en el préstamo hipotecario en una de las escrituras de compra de la entidad).

Continúa la HTN sus alegaciones examinando las presentadas por la AEAT, al efecto de enervarlas, y poniendo de manifiesto que:

-las actuaciones in situ que la AEAT realizó en uno de los domicilios de la entidad se produjeron al cabo de tres años desde que se realizó el traslado a otro, mientras que las actuaciones en el otro domicilio se hicieron con alguien reciente nombrado director de la otra sociedad. Por tales razones resultaban extemporáneas.

- respecto de la afirmación vertida por la AEAT sobre la condición de don LLL como administrador de XXX y de GGG, que se trata de afirmaciones que han sido desmentidas por el propio interesado en su declaración ante la propia HTN.

- que tampoco era cierto que las escrituras de compra de inmuebles se otorgaran en notarios de Navarra, antes bien, salvo dos de ellas, las demás se otorgaron en La Rioja.

Por todo ello, considera finalmente la HTN el carácter infundado de la petición formulada por la AEAT, al quedar acreditado el domicilio fiscal de la entidad en La Rioja, y señalando también que el cambio de domicilio supondría un crédito a favor de la AEAT de más de 7.500.000 euros debido a las cuotas de IVA que fueron devueltas a la entidad en tanto que cuotas soportadas.

7º El 1 de julio de 2014 el Presidente de la Junta Arbitral dictó Acuerdo por el que se declaraba cerrado el periodo de instrucción y se concedía un plazo de quince días a las partes y a la entidad interesada al efecto de que formularan las alegaciones finales que tuviesen por conveniente, habiendo resultado infructuosa, por ser desconocida, la notificación dirigida a la entidad interesada.

8º El 22 de julio la AEAT presentó escrito de alegaciones en el cual, en relación con la documentación aportada por la HTN en el periodo de instrucción, expone:

- en referencia al escrito de don WWW, empleado de GGG, en el que manifiesta haber colaborado con don LLL y con su apoderado, concluye que esta afirmación no constata que el domicilio de la entidad estuviese radicado en Logroño, sino solamente los desplazamientos de estas personas a La Rioja.

- en referencia al lugar en el que se celebran los contratos y se formalizan las escrituras, expresa que la documentación aportada es solamente una muestra de las operaciones del obligado, siendo normal que cuando se trata de inmuebles la contratación y las actividades técnicas de gestión se realicen en el lugar de su radicación lo que, además de no ser relevante, no autoriza a deducir que en el domicilio declarado existiera la más mínima estructura organizativa.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- respecto de los continuos desplazamientos realizados por don LLL desde Pamplona, lo que afirma la HTN, considera que es una prueba de que la gestión no se lleva en Logroño, sino solamente puntuales gestiones relacionadas con los inmuebles.

- y, en lo que se refiere a las manifestaciones de don LLL cuando, contradiciendo lo antes afirmado ante la inspección de la AEAT, expone ante la HTN que en las oficinas de Logroño no había nadie con poderes conferidos por la entidad, recuerda el valor probatorio que la LGT atribuye a las diligencias de inspección.

Por todo lo anterior, concluye sus alegaciones la AEAT, reiterando su petición en los términos en que lo hiciera en el escrito de planteamiento del conflicto.

9º El 24 de julio de 2014, la HTN presenta escrito de alegaciones - rectificado en una cuestión no relevante por otro de 25 del mismo mes y año- en el que se reitera en sus anteriores consideraciones en orden al rechazo de la pretensión ejercitada por la AEAT, afirmando que en la normalidad de los casos, y dentro de las facultades que reconoce nuestro ordenamiento a las empresas, las sociedades tienen su domicilio fiscal en su sede social salvo que por datos muy palmarios se demuestre una contradicción entre ambos, conclusión que no debe obtenerse de la mera existencia de algunos vínculos de una entidad con otras partes del territorio.

Añade a lo anterior un reproche sobre la oportunidad de la petición formulada por la AEAT, ya que se refiere a una sociedad desaparecida, lo que dificulta cualquier actividad probatoria, y porque se fundamenta en hechos que eran conocidos por esa Administración con mucha antelación (por las propias declaraciones censales de la sociedad), señalando también que, el procedimiento seguido por la AEAT (comprobación censal) al efecto de comprobar el domicilio de la contribuyente, ha sido un mero cobijo formal de su verdadera intención de suscitar el presente conflicto al vislumbrar una mínima posibilidad de éxito.

En relación con las pruebas aportadas por la AEAT, consistentes en los Informes de Inspección deducidos de sus visitas en las dependencias que fueron ocupadas por la sociedad en Logroño, advierte la HTN que sus resultados negativos son lógicos al haberse realizado mucho tiempo después de la desaparición de la entidad, no siendo posible obtener las conclusiones rotundamente formuladas por el actuario. Y en relación con la actuación habida en Pamplona advierte que existen errores que afectan a los datos que se incorporan a la diligencia pero que provienen de las bases de información de la AEAT. En concreto, don LLL no ha sido administrador de la CAN, de KKK, o de JJJ; y tampoco las operaciones de compra de inmuebles han sido formalizadas ante notarios en Navarra, como se demostró con la documental aportada en la fase de instrucción, aunque no se excluya que existan documentos formalizados en Navarra. Y, señala también la falta de pruebas aportadas al expediente por la AEAT -facturas, comunicaciones, etc. que fundamenten su petición.

Continúa la HTN exponiendo que la ausencia de personal contratado por la entidad se puede explicar por disponer de servicios pertenecientes a otras entidades del grupo al que pertenecía, así como por los que con terceros había contratado.

Rechaza la HTN el valor probatorio de las diligencias de inspección cuando no han sido firmadas por los interesados y resalta un conjunto de manifestaciones vertidas por don LLL ante las dos Administraciones, añadiendo como nueva información que la sociedad tenía como función la de ser un instrumento de la entidad de crédito a la que pertenecía, adquiriendo los inmuebles de clientes que procedían a la "dación en pago" de los mismos al no hacer frente a los pagos a que se habían comprometido, razón por la que toda su operativa había de realizarse en La Rioja, lo que justifica la domiciliación de la entidad en territorio común, hechos ante los que pierde relevancia el dato del domicilio fiscal de su administrador o de sus socios - en este caso se trata de una persona jurídica- ya que estos, con independencia de lo anterior, desarrollaban sus funciones en La Rioja, al tratarse de un lugar próximo al de sus domicilios fiscales (Navarra).

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Todo lo anterior demuestra, según concluye la HTN, que no se han aportado al procedimiento pruebas que puedan destruir la presunción de veracidad que ampara las declaraciones del contribuyente, siendo esta falta de prueba, imputable a la escasa -y extemporánea- actividad comprobadora de la AEAT, por lo que debe desestimarse su pretensión dirigida a la rectificación del domicilio fiscal de AAA, S.L.

10° Habiendo resultado ineficaces las notificaciones que esta Junta Arbitral había dirigido a la entidad contribuyente, AAA, S.L., por resultar desconocida en el domicilio al que se remitieron, lo que se explicaba por haber sido absorbida por YYY, S.L.U. (inscrita en el Registro Mercantil de La Rioja desde 25 de julio de 2012), y habiendo sido a su vez esta segunda entidad absorbida por ZZZ, S.A.U. (según consta en el «BORME» núm. (...), de (...) de septiembre de 2012, páginas (...) a (...)), tras las indagaciones pertinentes, esta Junta Arbitral, al efecto de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 43 del Convenio Económico y en el 17.4 del RJAN, acordó comunicar a estas dos sociedades la existencia del presente conflicto, ya que ni la AEAT ni la HFN dejaban constancia de haberlo hecho, y otorgarles un plazo de quince días para presentar las alegaciones que tuviesen por convenientes. Lo que se llevó a efecto el 1 de octubre y 4 de septiembre de 2014, respectivamente, si bien ninguna de ambas entidades hizo uso de su derecho.

II. NORMAS APLICABLES

11° 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); 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; así como las que resultan de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. Competencia de la Junta Arbitral.

12° 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 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que prevé:

1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

A este efecto, el artículo 43 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también declara:

Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse 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 número siguiente de este artículo.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

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 en los citados artículos del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

2. El objeto del presente conflicto.

13° Como hemos señalado en el ordinal anterior, el objeto del presente conflicto consiste en la discrepancia relativa al cambio de domicilio de una sociedad, sin que obste a ello la alegación formulada, aunque sin llevarla al petítum o a sus conclusiones, por la HTN cuando manifestaba que el cambio de domicilio supondría, en realidad, un crédito a favor de la AEAT de más de 7.500.000 euros por las cuotas de IVA devueltas a la entidad en tanto que cuotas soportadas.

A este respecto nos remitimos a lo que expusimos en la Resolución dictada por esta misma Junta en 2013, en ejecución de la STS de 7 de junio de 2012, cuando declaramos:

"Es cierto que el cambio de domicilio puede tener consecuencias sobre la titularidad de los créditos tributarios por parte de una u otra Administración y también puede dar lugar al reconocimiento de créditos de derecho público entre las Administraciones afectadas cuando resulte que un determinado tributo fue recaudado por la Administración que a la postre haya resultado ser incompetente. Del mismo modo puede ocurrir que una Administración haya practicado devoluciones de tributos cuyo coste económico haya de ser asumido por otra. No obstante, ninguna de estas cuestiones debe ser resuelta en la resolución que pone fin a este conflicto, puesto que su objeto se limita, como hemos dicho, a la determinación del lugar donde se debe considerar establecido el domicilio del contribuyente.

Precisamente por no ser materia de este conflicto, esta Junta Arbitral no tiene conocimiento formal de los tributos que se hayan podido devengar, ni de su eventual prescripción (que no sólo depende del momento en que comienza el transcurso del tiempo de prescripción), ni de las cantidades que en concepto de deuda tributaria se hayan satisfecho a una u otra Administración tributaria. Por lo tanto, con independencia de los efectos que nuestra resolución pueda producir en relación con el reconocimiento de créditos o deudas entre Administraciones, no corresponde a esta Junta Arbitral emitir ningún pronunciamiento acerca de dichas cuestiones en el contexto del presente conflicto."

3. El fondo del asunto: el domicilio fiscal de AAA, S.L.

13° A los efectos de pronunciarnos sobre la petición que formula la AEAT hemos de recordar que la norma aplicable al caso, contenida en el artículo 8 del Convenio Económico, dispone

1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...)

b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Respecto de la interpretación de esta norma hemos de advertir, para matizar las afirmaciones que al respecto realiza la HTN, que la equiparación legal del domicilio social y el domicilio fiscal no es incondicionada, sino que está sometida a un requisito esencial: que en ese lugar se encuentre "efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios", puesto que si no es así, el domicilio fiscal se ha de entender situado donde "se realice dicha gestión y dirección" (Resolución de la JAN 45/12). O, más claramente, como ha indicado el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2010 (recurso 86/2009), domicilio social y domicilio fiscal son conceptos autónomos que coinciden cuando en el primero "esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio,

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección". Debiendo añadirse a lo anterior que, a diferencia del domicilio social, en cuya fijación las normas dejan amplio margen de decisión a los particulares, en cambio, "las reglas de determinación del domicilio fiscal son imperativas" (STS 4-2010).

14° Ahora bien, siguiendo la literalidad de la STS señalada, nos encontramos con que "no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio" razón por la cual, el Alto Tribunal nos remite al artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecían como criterios para la fijación del domicilio fiscal, el lugar en el que concurrieran las siguientes circunstancias:

"a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales."

Y, respecto a la concreción del territorio donde se localizase el mayor valor del inmovilizado de una entidad -artículo 8 del Convenio Económico antes citado-, la norma reglamentaria referida lo ubicaba en el lugar en el que radicase el mayor valor de los elementos del inmovilizado material, calculado según su valor neto contable (artículo 23). Así lo hemos declarado también en nuestra Resolución dictada en el conflicto 44/2011.

Por otra parte, también hemos de señalar que tales criterios no son únicos ya que existe abundante jurisprudencia que, junto a los ya señalados, toma en consideración otros diferentes. Así ocurre con la STS (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, rec. 191/2009. Ponente: (...)) de 8 de febrero de 2010, que emplea como indicios: la composición del capital o residencia de los socios; el lugar donde se sitúe una organización estable de medios humanos y materiales; el lugar donde se desplieguen sus actividades; etc. O con la Audiencia Nacional en la sentencia de 23 de Abril de 2009 (rec. 514/2005 Ponente: (...)) en un caso en el que, ante las evidentes dificultades de prueba, acude al domicilio fiscal del administrador único. Y, ya en el ámbito de las propias Administraciones, el Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 1ª, rec. 2717/1997) en la Resolución de 1 de Diciembre de 2000, utiliza a este efecto la existencia de una oficina de contratación y el domicilio fiscal de los administradores y la residencia de los socios. Y asimismo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, de 29 de Enero de 1998 (nº de Recurso: 202/1997), entre otras muchas, alude a los anteriores criterios en la forma que hemos ya transcrito anteriormente.

15°. Advertidos los criterios que han de ser utilizados por esta Junta Arbitral, ante el silencio de las normas del Convenio Económico, y deduciendo de las normas de aplicación, de la jurisprudencia existente y de la propia doctrina administrativa que, ante la variedad de criterios a emplear, ha de realizarse una apreciación conjunta del material probatorio existente ya que no siempre conducirá en su totalidad en una única dirección, hemos también de señalar que, en esta actividad, esta Junta Arbitral ha procurado siempre llegar motivadamente a su resolución -como exige la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de mayo de 2014 (Rec. 269/2013. Ponente: José Antonio Montero Fernández)-, e incluso, cuando

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

ello ha sido posible, diferenciar las pruebas al efecto de analizarlas separadamente en función de los años o periodos a que hagan referencia, lo que no resulta factible en este conflicto, en el cual, aunque referido a varios periodos (se insta el cambio de domicilio de la sociedad durante el periodo de cuatro años de su existencia -2008 a 2012-) lo cierto es que las pruebas que se aportan solo en contadas ocasiones se remiten a hechos que se vinculan exclusivamente con uno solo de los periodos afectados, pues normalmente se trata de situaciones que se han prolongado a lo largo de toda la corta vida de la sociedad.

16° Finalmente, como observación general referida a la forma en que se ha de contemplar en este conflicto la distribución de la carga de la prueba, recordaremos que, como pone de relieve la HTN en sus alegaciones, la entidad cuyo cambio de domicilio se pretende por la AEAT, había venido presentando sus declaraciones tributarias manifestando encontrarse domiciliada fiscalmente en territorio común (en La Rioja), manifestación esta que, en nuestro ordenamiento, goza de la presunción iuris tantum de veracidad por expreso mandato de los artículos 108.4 de la Ley General Tributaria y 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, razón por la cual la carga de la prueba corresponde, en principio, a la Administración del Estado, quien debe al menos aportar indicios que permitan poner en duda la veracidad de lo anteriormente afirmado por el contribuyente (Resolución JAN 40/2011), ya que tal presunción tampoco priva a los propios interesados de la posibilidad de rectificación, ni a las Administraciones de la posibilidad de comprobar la veracidad y exactitud de estas declaraciones y autoliquidaciones y, en su caso, también de rectificarlas (Resolución JAN 32/2010).

Pues bien, en el presente conflicto, hemos de entender que la AEAT no ha actuado de manera infundada ya que su pretensión parte de la prueba, no desmentida en el expediente, de que, careciendo la entidad de medios propios en Logroño, tanto los socios como el administrador único de la entidad se situaban en Pamplona, lo que supone ya la existencia de elementos de prueba comúnmente aceptados en estos conflictos que entran en contradicción con la declaración formulada por la entidad contribuyente.

17° Expuestas algunas consideraciones generales afectantes al fondo del presente conflicto, corresponde ya entrar a valorar el material probatorio obrante en el expediente.

A este fin debemos comenzar por afirmar que el lugar de radicación de los inmuebles objeto de la actividad, donde se han de llevar a cabo necesariamente algunas actuaciones materiales por parte de la empresa, no son criterio utilizados usualmente con el objeto que ahora perseguimos, pues, salvo en alguna ocasión aislada en alguna sentencia, no conducen directamente a determinar el domicilio en el que se desarrollaba la gestión o la dirección de la sociedad.

Esta afirmación se hace necesaria porque una parte no escasa de la actividad probatoria de la HTN se ha dirigido a demostrar que las "actividades" de la contribuyente se desarrollaban en La Rioja por la sencilla razón de que es en ese territorio donde se localizaban los inmuebles de que disponía la sociedad para su tráfico empresarial. Sin embargo, este dato no puede ser sino un indicio (Resolución de esta Junta Arbitral nº 44/2011) si no se acredita al mismo tiempo que estas actividades (de carácter material, diríamos) exigían que también la gestión administrativa y la dirección del negocio se realizaran junto a ellos. Y esta conexión no ha quedado demostrada porque lo que se desprende del expediente, como enseguida razonaremos, es que la dirección y la gestión de la entidad se hacían desde Navarra, donde se situaban las personas que planificaban la actividad, elegían los inmuebles a adquirir y a las empresas de quienes los adquirirían, fijaban los precios y autorizaban ciertas condiciones de las escrituras en las que se formalizaban posteriormente las transmisiones.

En segundo lugar, hemos también de hacer una referencia puntual a la prueba documental aportada por la AEAT consistente en varias diligencias que se levantaron compareciendo el administrador de la entidad y que reflejan contenidos divergentes ya que el compareciente modificó las declaraciones recogidas en un primer momento. Este hecho, a juicio de la HTN, priva a estos documentos de la Inspección de todo valor probatorio.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Pues bien, en relación a lo anterior hemos de partir del dato, deducido de nuestro ordenamiento, de que las diligencias levantadas por la Inspección de los tributos se presumen ciertas, pero siempre que se reflejen hechos directamente constatados por los funcionarios que las otorgan en el ejercicio de sus funciones, y solamente en la medida en que se constatan hechos, pues caen fuera del ámbito de esta presunción de veracidad las cuestiones de derecho y las apreciaciones personales de quienes las suscriben. A ello debe añadirse que la firma de las diligencias por parte de los obligados tributarios no añade a estas un especial valor probatorio distinto del que ya poseen, sino tan solo el dato de contener hechos aceptados por el obligado tributario que las firma, con lo que estos sujetos -los firmantes- quedan vinculados a sus propias manifestaciones de conocimiento. Ahora bien, ni la presunción de veracidad que la Ley les atribuye, con los límites señalados, es indestructible, ni la vinculación a sus contenidos de quien firma una diligencia, es inmodificable. Pero destruir la presunción de veracidad requiere algo más que un mero rechazo por parte del contribuyente pues las afirmaciones de las que se desdice el compareciente han sido recibidas directamente por los funcionarios de la AEAT que levantaron la diligencia.

Por esta razón, estimamos que, respecto de la veracidad de lo afirmado, se requeriría algún tipo de prueba, lo que no se aporta ni para rechazar las primeras afirmaciones ni para demostrar la veracidad de las verdades en segundo lugar.

18º Por otra parte, en relación con el hecho de que la entidad contribuyente formase parte de un grupo de sociedades, señalaremos que ello no empece, en principio, para las sociedades subordinadas del grupo tengan su propia individualidad -su propio domicilio fiscal-, si bien, como reconoce la STS de 4 Feb. 2010 (rec. 86/2009 Ponente: Martín Timón, Manuel) *"si la empresa del Grupo desarrolla por sí misma su gestión administrativa y gerencial mantendrá también su individualización a efectos de localización del domicilio fiscal; pero no ocurrirá lo mismo si por propia decisión aquellas funciones se llevan a cabo desde el domicilio de la matriz, en razón al carácter autónomo que tiene el domicilio fiscal respecto del domicilio social."*

Ello es importante en este caso dado que la actividad desarrollada por AAA, S.L. no requería sino un muy reducido número de medios personales y materiales normalmente consistentes en unos escasos controles y comunicaciones con pocos clientes, pero a pesar de lo anterior, lo cierto es que en el caso estos medios los obtenía de las restantes sociedades del grupo al que pertenecía. Así se desprende de la ausencia absoluta de personal contratado durante toda la vida de la sociedad -junto al carácter gratuito del servicio prestado a la entidad por su administrador único, quien prestaba servicios también para otra de las sociedades del grupo- y por la ausencia de un local propio ya que utilizaba puntualmente el perteneciente a otra sociedad del grupo ubicado en Logroño, no existiendo tampoco pruebas de que esta otra entidad realizara en sus locales cualquier clase de actividad que pudiera subsumirse en lo que la Ley denomina "gestión administrativa y la dirección de sus negocios" (servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión, etc.).

Estas conclusiones no se contradicen con los elementos probatorios que se han aportado al expediente que estén relacionados con la determinación del domicilio fiscal de la sociedad, si bien hay que resaltar que se han realizado muchas manifestaciones al respecto pero se han aportado pocas justificaciones de cualquiera de ellas, Así resulta del escrito que recoge la declaración de un directivo de la GGG en Logroño, don WWW, cuyo contenido es impreciso; de las afirmaciones que realizaron profesionales que habían colaborado con la entidad contribuyente promotora, arquitectos, etc.- en las que, según dijimos, se observa que hacían referencia a haber colaborado en un periodo anterior a la propia existencia de la sociedad; del contrato celebrado con ÑÑÑ, S.L. -modificado en varias ocasiones- en el cual, a la hora de fijar la dirección de AAA, S.L. a la que ÑÑÑ, S.L. ha de remitir sus comunicaciones, se indica que esta situado en Pamplona, etc.

Y es que la carencia de medios propios en territorio común no puede quedar suplida por la existencia de terceros, ajenos a la empresa, que prestaban determinados servicios para la

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

entidad, pues lo que tratamos de determinar es el lugar en el que se dirigía y gestionaba la sociedad.

19° Así las cosas, y centrándonos exclusivamente en los datos que conduzcan a fijar directamente el lugar en el que se gestionaba y dirigía la entidad, nos encontramos con que existen circunstancias comúnmente aceptadas a este efecto por nuestros Tribunales y por anteriores resoluciones de esta Junta Arbitral (véase nuestra Resolución nº 45/12), como es el de la domiciliación en el territorio foral de Navarra de los socios y de los administradores de la entidad, circunstancias que conducen a concluir que también el domicilio fiscal de la sociedad debe situarse en ese mismo territorio, concretamente en Pamplona.

20° Pues bien, a modo de recapitulación entendemos que se desprende de los hechos en su conjunto que durante una primera época, posiblemente desde 2008 a 2010, la entidad se limitaba a ejecutar las decisiones que se tomaban en Pamplona, por otras entidades del grupo al que pertenecía, que decidían sobre los inmuebles y las personas a las que se adquirirían los mismos, así como sobre las condiciones financieras en las que se realizarían estas adquisiciones. Y un segundo periodo en el que la actividad tenía como principal objeto la venta de lo anteriormente adquirido, actividad que se dirigía desde Pamplona si bien se tenía encomendada -en lo que se refiere a actividades materiales tales como enseñar los inmuebles, contactar con los clientes, etc.- a una empresa de La Rioja ÑÑÑ, S.L.. Debiendo añadirse a lo anterior que el domicilio de su único administrador estaba situado en Pamplona, así como el de otras personas que actuaban como apoderados.

Además, si examinamos las pruebas que hacen referencia a los medios de la entidad, queda acreditado el carácter instrumental de la misma en todos los sentidos, pues los recursos financieros con los que contó provenían de otras entidades de grupo, como también sucedía con su administrador único, quien, prestaba servicios a otras empresas del grupo pero lo hacía gratuitamente para la entidad, y también con los locales y los escasos medios materiales que pudiese necesitar, sin que sea suficiente para demostrar que su domicilio fiscal se situaba en La Rioja, el hecho de que pudiese señalar como su sede efectiva los locales de otra entidad del grupo que, desde luego, le podría suministrar los escasos medios que requiriese la actividad desarrollada, pero sin alcanzar a cumplir las exigencias legales para que la disponibilidad compartida de unos locales se transforme en la sede de dirección efectiva y de gestión del negocio.

A esta conclusión se llega prescindiendo de cualquier especulación sobre la finalidad para la que se constituyó la entidad ni sobre las funciones que tenía asignadas dentro del grupo financiero en el que se inscribía, pues, como hemos señalado, estas entidades no pierden su individualidad a efectos de disponer de un domicilio fiscal propio por el hecho de su pertenencia a un grupo, si bien han de acreditarse o probarse los elementos que exigen las leyes en una materia en el que las disposiciones que la rigen son normas de contenido no dispositivo para los particulares.

IV. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra acuerda estimar la pretensión deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y declarar que la entidad AAA, S.L., ha tenido su domicilio fiscal en el territorio foral de Navarra durante el periodo comprendido desde el mes de noviembre de 2008 hasta agosto de 2012.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 que se incluye tras el texto de esta Resolución

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 28 de octubre de 2014.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 28 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 63/2013

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia de 26 de enero de 2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiséis de enero de dos mil dieciséis

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha visto el recurso contencioso-administrativo 43/2015, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución adoptada el 28 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en el conflicto 63/2013, planteado por dicha Comunidad Foral frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L., durante el periodo comprendido entre los meses de noviembre de 2008 y agosto de 2012. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Comunidad Foral de Navarra interpuso el presente recurso contencioso-administrativo el 10 de febrero de 2015. Una vez admitido y recibido el expediente administrativo se le dio traslado para que formalizase la demanda, lo que verificó el 29 de abril de 2015

En dicho escrito rector reproduce los criterios que, en su opinión y a la luz del artículo 8.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, según la redacción aprobada por la Ley 25/2003, de 15 de julio (BOE de 16 de julio), sirven para determinar el domicilio fiscal. El primero sería el domicilio social, que en el caso debatido se sitúa en la calle CCC de Logroño. El segundo sería el lugar donde se encuentra centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la compañía, también en Logroño. El último, el territorio donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Sostiene que la resolución que combate debe ser revocada porque: 1º) fija los límites temporales de la vigencia del domicilio que declara de forma incongruente con su argumentación, especialmente en lo que atañe al día a quo; 2º) no determina un domicilio fiscal preciso, ya que no declara qué oficina, en qué ubicación y en qué localidad de Navarra se llevaba la dirección de la entidad AAA, S.L. (en lo sucesivo, AAA, S.L.), limitándose a señalar que era en el territorio de la Comunidad Foral; 3º) desconoce la presunción de que goza el domicilio social, sin haberse acreditado que la gestión de la sociedad se desarrollase "en el territorio foral de Navarra"; e 4º) ignora la carga de la prueba que pesaba sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, efectuando una incorrecta valoración de los elementos de convicción contenidos en el expediente.

Considera acreditado, por el contrario, que en el domicilio social de La Rioja existían oficinas cedidas por otra entidad del grupo; así como que en esas oficinas se reunían el Consejo y la Junta General de la compañía, desarrollaban su gestión ordinaria el administrador y el apoderado en visitas constantes y se llevaba la contabilidad. Destaca que resulta probado, además, que desde el año 2010 parte de la gestión ordinaria se encomendó a otra compañía, radicada en La Rioja, en cuyo territorio se encuentran todos los inmuebles propiedad de AAA, S.L., que compraba y vendía.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 28 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 63/2013

Solicita el dictado de sentencia que anule la resolución arbitral impugnada y declare que procede desestimar el conflicto suscitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, confirmando la conformidad a Derecho del domicilio fiscal declarado por AAA, S.L. en la ciudad de Logroño.

SEGUNDO.- La Administración General del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 1 de junio de 2015, solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Corrige la interpretación del artículo 8 del Convenio realizada de contrario, porque el primer y preferente criterio, el del domicilio social, sólo opera si en el mismo se centralizan efectivamente la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Niega que se haya determinado de manera imprecisa el domicilio fiscal en el territorio Navarro, porque en el requerimiento de inhibición se señaló con precisión que tal domicilio entre el 24 de noviembre de 2008 y el 6 de junio de 2012 era la calle UUU, de Pamplona, ya partir de esta última fecha y hasta el 10 de agosto de 2012, en que cesó la actividad de la compañía, la avenida HHH, de la misma ciudad. En cuanto al lapso temporal señalado en la resolución discutida, precisa que la compañía se constituyó el 24 de noviembre de 2008, si bien con otra razón social KKK, S.L., pasando a denominarse AAA, S.L., a partir del 14 de enero de 2010, por decisión del administrador único de la sociedad. Tampoco ve reparo alguno en que el conflicto se haya planteado una vez que la compañía cesó en su actividad, pues la Agencia Estatal de Administración Tributaria no hizo otra cosa que, dentro del plazo de prescripción, realizar actuaciones de comprobación e investigación sobre el domicilio fiscal de AAA, S.L.

En cuanto a la valoración de la prueba para fijar el domicilio de la compañía, estima correcta y ajustada a Derecho la realizada por la Junta Arbitral.

TERCERO.- Concedido el trámite de conclusiones, fue evacuado por la Comunidad Foral de Navarra el 20 de octubre de 2015 y por la Administración del Estado el día 28 del mismo mes, resumiendo ambas lo alegado en sus respectivos escritos rectores, a los que se remiten.

CUARTO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 30 de octubre de 2015, fijándose al efecto el día 19 de enero de 2016, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Agencia Estatal de Administración Tributaria planteó, ante la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, un conflicto frente a la Hacienda Territorial de Navarra en relación con el domicilio fiscal de AAA, S.L. durante el periodo comprendido entre los meses de noviembre de 2008 y agosto de 2012. Consideraba que el declarado por la propia entidad en la Comunidad Autónoma de La Rioja no se ajustaba a la normativa aplicable, debiendo fijarse aquél en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra.

Dicha Junta Arbitral, en la resolución contra la que se dirige este recurso contencioso-administrativo, estima la pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y concluye que durante el mencionado lapso temporal AAA, S.L. tuvo su domicilio fiscal en el territorio foral de Navarra.

Para llegar a tal conclusión tiene en cuenta lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y valora la prueba disponible, concluyendo que: (1) el lugar de ubicación de los inmuebles propiedad de la compañía, todos en La Rioja, resulta irrelevante, pues se trataba de inmuebles destinados a su giro empresarial

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 28 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 63/2013

y porque la gestión de la entidad se realizaba desde Navarra, careciendo también de trascendencia las declaraciones contradictorias en este punto del administrador único de la entidad; y (2) la actividad desarrollada en La Rioja (compraventa de inmuebles) requería de un reducido número de medios materiales y personales, medios que obtenía de las otras sociedades del grupo en el que estaba integrada (no disponía de personal contratado y el local que utilizaba en Logroño pertenecía a otra sociedad, que se lo cedía gratuitamente), sin que desde ese local se desarrollase la dirección efectiva y la gestión del negocio. (3) Otorga carácter decisivo al hecho de que los socios y los administradores de la sociedad estuviesen domiciliados en Navarra. A la luz de las pruebas, la Junta Arbitral distingue dos periodos: uno inicial, desde noviembre de 2008 a 2010, durante el que AAA, S.L. se limitaba a ejecutar las decisiones que se tomaban en Pamplona por otras entidades del grupo, que decidían sobre los inmuebles y las personas a las que se adquirían, así como sobre las condiciones financieras de las operaciones; uno posterior, en el que la actividad tenía como principal objetivo la venta de lo anteriormente adquirido, actividad también dirigida desde Pamplona, si bien las tareas materiales de contactar con los clientes, enseñar los inmuebles, etc., se encomendaban a otra empresa, ajena al grupo, en La Rioja.

La Comunidad Foral de Navarra discute la anterior decisión, a la que imputa los siguientes defectos: (1) fijar los límites temporales de la vigencia del domicilio que declara de forma incongruente con su argumentación, especialmente en lo que atañe al dies a qua; (2) no determinar un domicilio fiscal preciso, ya que no declara qué oficina, en qué ubicación y en qué localidad de Navarra se llevaba la dirección de AAA, S.L., limitándose a señalar que era en el territorio de la Comunidad Foral; (3) desconocer la presunción de que goza el domicilio social, sin haberse acreditado que la gestión de la sociedad se desarrollara "en el territorio foral de Navarra"; e 4º) ignorar la carga de la prueba que pesaba sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, efectuando una incorrecta valoración de los elementos de convicción contenidos en el expediente.

SEGUNDO.- Centrado el debate en los expresados términos, antes de seguir adelante hemos de precisar que el marco normativo que ha de servir para resolver la contienda está constituido por el artículo 8.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en la redacción de la Ley 25/2003, conforme al que se entienden domiciliadas en Navarra: «las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al criterio donde radique el mayor valor de su inmovilizado».

Interpretado dicho precepto, hemos indicado, entre otras, en la sentencia de 9 de febrero de 2015 (recurso contencioso-administrativo 356/2013, FJ 1º; E8: r8: 2015:338), que existe un criterio preferente, el del domicilio social, condicionado a que en el mismo esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, hasta el punto de que el domicilio fiscal se reputará ubicado en Navarra si dichas gestión y dirección se realizan en su territorio, aunque el domicilio social esté en otro lugar (no de otra manera cabe interpretar la frase «en otro caso, cuando realice en Navarra dicha gestión y dirección»). El criterio subsidiario, es el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Pues bien, la discusión queda en este caso focalizada en el criterio preferente, para determinar si, a la vista de la prueba disponible, cabe concluir que la efectiva gestión administrativa y la dirección de los negocios de AAA, S.L. se encontraban en el periodo concernido en La Rioja o en Navarra, cuestión a cuyo análisis dedicaremos los siguientes fundamentos jurídicos, no sin antes dejar constancia de que las dos primeras quejas aducidas por la Comunidad Foral de Navarra en su demanda carecen de toda relevancia para resolver la contienda, como seguidamente se razona.

TERCERO.- Se duele la Comunidad Foral de Navarra de que la resolución que combate es incongruente al señalar el 24 de noviembre de 2008 como momento inicial al que refiere el domicilio fiscal en Navarra, cuando en la propia resolución se indica que AAA, S.L. inició su

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 28 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 63/2013

actividad en abril de 2009, pues, de ser así, en aquella primera fecha no podía concurrir la nota de que su gestión estuviere centralizada en el territorio foral.

Esta aparente contradicción carece de la trascendencia que le quiere otorgar la demandante. En noviembre de 2008 se constituyó KKK, S.L., que inició su actividad en abril de 2009, pasando a denominarse a partir del 14 de enero de 2010 AAA, S.L. La circunstancia de que durante ese periodo inicial de cinco meses estuviera "mercantilmente" inactiva no quiere decir que no existiera y, con independencia de las consecuencias fiscales de ese hecho, tampoco lleva de suyo que no pudiera tener centralizada la gestión y la dirección del negocio, cualquiera que fueran su intensidad y su volumen, en lugar distinto de su domicilio social de Logroño. El hecho de que una compañía no realice actividad mercantil no implica necesariamente que no haya toma de decisiones para su dirección y gestión y que éstas carezcan de toda repercusión tributaria (recuérdese, por ejemplo, la deducibilidad de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido por un sujeto pasivo, soportadas cuando todavía no lo era al realizar actividades preparatorias de su giro mercantil).

En consecuencia, nada hay de contradictorio en que, iniciada la actividad de la empresa en abril de 2009, la resolución impugnada localice su domicilio fiscal en Navarra desde noviembre de 2008, fecha de su creación, por estar allí desde entonces centralizada la dirección y la gestión del negocio.

CUARTO.- Se lamenta también la Comunidad Foral de Navarra de que la Junta Arbitral concluya que el domicilio fiscal de AAA, S.L. se encontraba en el periodo analizado en su territorio sin señalar una ubicación precisa.

Esta queja, sin embargo, no responde a la realidad. Es cierto que en la parte dispositiva de la resolución se indica sin más que la mencionada compañía «ha tenido su domicilio fiscal en el territorio foral de Navarra durante el periodo comprendido desde el mes de noviembre de 2008 hasta agosto de 2012» (lo que, por lo demás, era el objeto de la pretensión articulada, desentrañando si la mencionada compañía tuvo ese domicilio en La Rioja o en el territorio navarro). Pero las resoluciones administrativas, como las jurisdiccionales, deben ser leídas en su integridad, para obtener una visión de conjunto y una exégesis integral de las mismas, rehuyendo de visiones parciales, sesgadas o interesadas.

Si se realiza una lectura completa de la resolución puede constatar que la Junta Arbitral considera que el domicilio desde el que se llevaba a cabo la dirección de la entidad, adoptándose las decisiones y gestionándose la compañía, se encontraba en Pamplona, en las dependencias de su socio único en dicha localidad, en la que también su administrador único tenía su domicilio (véase el apartado 19º de los fundamentos jurídicos en relación con el apartado 3º de los antecedentes).

Recuérdese que, conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1.b) del Convenio Económico, el criterio preferente para determinar el domicilio social de una compañía es el del lugar donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Ante la ausencia de una definición legal que permita acotar los conceptos jurídicos indeterminados "gestión administrativa" y "dirección de los negocios", la jurisprudencia ha acudido al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 [véanse nuestras sentencias de 4 de febrero de 2010 (recurso contencioso administrativo 86/2009, FJ 4º; ES: TS:2010:1019) y 17 de octubre de 2013 (recurso contencioso-administrativo 538/2012, FJ 5º; ES: TS:2013:3286); también la ya citada de 9 de febrero de 2015 (FJ 1º)], donde se fijan las circunstancias que permiten determinar el lugar en el que una sociedad centraliza esas actividades. Acudiendo a dicho precepto, hemos indicado en las sentencias mencionadas que, para determinar el lugar en el que se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una sociedad, ha de estarse al lugar de contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes.

Por consiguiente, no hay imprecisión o indefinición en la resolución impugnada, por cuanto que localiza el domicilio fiscal de AAA, S.L. atendiendo a los domicilios en Pamplona desde los que actuaban el socio y el administrador únicos de la sociedad.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 28 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 63/2013

QUINTO.- Con la misma visión de conjunto es como ha de abordarse el análisis y las conclusiones de la Junta Arbitral en los apartados 17º a 20º de su resolución.

Vaya por delante que el hecho de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya realizado actividades de comprobación del domicilio fiscal de AAA, S.L. e instado el conflicto una vez que dicha compañía había cesado en sus actividades (pero dentro del plazo de prescripción) no resta un ápice a la fuerza de convicción que por se puedan tener las pruebas acopiadas por dicha Administración ni, por tanto, a las inferencias fácticas que, en su atención, haya podido realizar la Junta Arbitral.

Ciertamente, en los mencionados apartados de su resolución, esta última podía haber sido algo más explícita a la hora de decantar los hechos que sustentan su decisión, pero si se tienen en cuenta los criterios jurisprudenciales que dice aplicar y se ponen en relación con los elementos de prueba que describe en los pasajes que integran los "antecedentes", se constata con claridad las razones de la decisión, evidenciándose que, en modo alguno, se ha producido, como se denuncia en la demanda, una inversión de la carga de la prueba.

La resolución refleja la realidad de una sociedad (inicialmente denominada KKK, S.L., y después AAA, S.L.), cuyo domicilio social se encontraba en Logroño, consistiendo su giro social en la compraventa de inmuebles situados en La Rioja, sin que contara con trabajadores ni locales propios. Operaba en Logroño en las oficinas y empleando gratuitamente los medios de otras compañías, pertenecientes al mismo grupo, y para la captación de clientes y la enajenación de los inmuebles previamente adquiridos contrató a una tercera empresa, establecida en Logroño, ajena al grupo, a la que retribuía sus servicios. El administrador y el socio únicos, así como el apoderado, de la entidad tenían su domicilio en Pamplona, desde donde se adoptaban las decisiones estratégicas y de dirección, indicando qué bienes se compraban y en qué condiciones, al tiempo que, utilizando los servicios de aquella tercera empresa, se resolvía sobre su enajenación, sin perjuicio de las visitas que aquellos realizaban al local de Logroño.

Esta "fotografía" de la realidad es obtenida por la Junta Arbitral tras afirmar que la carga de la prueba corresponde a la Administración del Estado (apartado 16º) e indicar por qué, a los efectos de su pronunciamiento, carece de relevancia que todos los bienes de la entidad se encontraran en La Rioja (eran el objeto de su tráfico mercantil), así como las declaraciones contradictorias del administrador social (apartado 17º), analizando la naturaleza de la actividad desarrollada por AAA, S.L. (apartado 18º). Concluye, con ello, que la sociedad se dirigía desde Pamplona, donde tenían su domicilio el socio y el administrador de la entidad, explicando con precisión su modus operandi (apartados 19º y 20º).

En definitiva, no cabe sostener, como se hace en la demanda, que la resolución impugnada haya invertido la carga de la prueba, atribuyéndola a la Comunidad Foral de Navarra. Muy al contrario, expresamente indica que correspondía a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y concluye que la ha satisfecho a través de las pruebas presentadas, que evidencian una realidad conforme a la que, de acuerdo con las normas y la jurisprudencia aplicables, el domicilio fiscal de AAA, S.L. se encontraba en el periodo concernido en el territorio de Navarra, más en particular, en la ciudad de Pamplona.

La visión que se ofrece en la demanda es otra (en las oficinas de Logroño se reunían el Consejo y la Junta General de la compañía, se desarrollaba su gestión ordinaria por el administrador y el apoderado en visitas constantes, y se llevaba la contabilidad), sustentada en una valoración diferente del material probatorio pero no desdice la conclusión de la Junta Arbitral, fundada en una apreciación conjunta del mismo realizada conforme a los criterios jurisprudenciales fijados por este Tribunal en casos similares. Es más, la resolución recurrida explícitamente rechaza los hechos que suministrarían determinados medios de prueba (párrafos cuarto a sexto del apartado 17º y tercero del apartado 18º) y que vendrían a cimentar el relato fáctico que ofrece la demanda.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 28 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 63/2013

SEXTO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), procede imponer las costas de este proceso a la Administración demandante, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros, a la vista de la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas en el debate.

FALLAMOS

1º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo 43/2015, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución adoptada el 28 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en el conflicto 63/2013, planteado por dicha Comunidad Foral frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA, S.L., durante el periodo comprendido entre los meses de noviembre de 2008 y agosto de 2012.

2º) Confirmar dicho acto administrativo por ser ajustado al ordenamiento jurídico.

3º) Imponer las costas a la Comunidad Foral de Navarra, con el límite señalado en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 11 DE JUNIO DE 2013. CONFLICTO 45/2012

Conflicto: 45/2012
Promotor: Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria
Contra: Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IS. Cambio de domicilio fiscal de Sociedad
Fecha de la resolución: 11 de junio de 2013

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º El día 14/03/2012 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito de la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que se solicitó tener por promovido conflicto frente a la Hacienda Tributaria de Navarra para resolver la discrepancia surgida respecto del domicilio fiscal de la entidad AAA.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria solicita de la Junta Arbitral la declaración de que el domicilio de dicha entidad se encuentra, desde el día 1 de enero de 2006, en la calle FFF de Madrid, y no en el declarado en Pamplona.

Con el escrito de planteamiento del conflicto se presentó la propuesta de cambio de domicilio formulada por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra a la Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, fechada el día 22 de diciembre de 2011. También se adjuntaron los informes elaborados por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los requerimientos de información y diligencias practicadas en que se apoyan dichos informes.

La pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) se basa en las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo por los servicios de las Delegaciones Especiales de la AEAT en Navarra y en Madrid, a las que se refieren sendos informes elaborados por sus respectivos departamentos de inspección. Dichos informes y la documentación en que se apoyan han sido incorporados al expediente. De su contenido interesa destacar lo siguiente:

1.- AAA, sociedad que tiene por objeto la adquisición y tenencia de valores, se constituyó el (...) de (...) de 1997 y fijó su domicilio social en Pamplona, GGG, lugar donde también se encontraba el domicilio declarado por don III, presidente de la entidad. El domicilio social de la entidad se trasladó posteriormente a HHH Pamplona (inscrito en el Registro Mercantil el día 20 de marzo de 1999).

AAA participa en la sociedad BBB con un porcentaje del 9,68% y en la entidad CCC con un porcentaje del 13,48%, y es miembro del Consejo de Administración de ambas sociedades.

De ello y de algunas informaciones periodísticas incorporadas al expediente, la AEAT deduce que AAA es una sociedad instrumental a través de la cual la familia (I-J) gestiona sus participaciones en otras entidades, siendo la más significativa la participación en BBB.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

2.- El día 14 de mayo de 2009 se personó la Inspección en HHH, y fue atendida por doña KKK, que se identificó como la administrativa de la entidad y manifestó que el presidente, don III, se ha marchado a vivir a Madrid con sus hijas por problemas de salud.

El día 1 de julio de 2009, un agente tributario acudió de nuevo al domicilio indicado y no recibió respuesta a sus llamadas al portero automático. En la oficina de al lado se le informó de que "de vez en cuando va una señora y que allí se encuentra la empresa AAA".

3.- La sociedad AAA ha tenido dos trabajadores por cuenta ajena en los años 2006 y 2007: doña KKK (administrativa) y don IJ5 (administrador y apoderado); y, en los años 2008 y 2009, doña KKK, como administrativa.

4.- Para la realización de sus actividades de inversión mobiliaria AAA ha contratado los servicios de otras empresas de asesoramiento y mediación en inversiones. En estos ejercicios, la sociedad ha realizado pagos a tres entidades de servicios de asesoramiento, mediación e inversión y todas ellas tienen su domicilio fiscal en Madrid. De estos pagos se deduce que AAA no realiza por sí misma la gestión de sus valores.

5.- La sociedad tiene abiertas trece cuentas en entidades financieras. De ellas, dos cuentas corrientes y tres imposiciones a plazo se encuentran en la oficina de (...) del Banco (...) de Pamplona; dos cuentas corrientes en Banco de (...) (avenida de ...) de Madrid; una cuenta corriente en la oficina de (...), de Madrid, del mismo banco; una cuenta de ahorro y una imposición a plazo en (...) (calle (...) de Madrid); y cuatro cuentas corrientes en (...), en (...), de Madrid.

En cinco de dichas cuentas figura como domicilio el de (...), que se corresponde con la ciudad financiera del Banco (...), y en ella está también domiciliada la entidad (...), entidad participada por don III y sus hijos don IJ5 y don IJ4, y administrada por doña IJ1.

De ello deduce la AEAT que la mayor parte de las cuentas de la entidad están abiertas en sucursales de Madrid y que en la dirección declarada como domicilio fiscal por la empresa no se encuentra centralizada la contratación general, pues la actividad que allí se realiza se limita a la gestión ordinaria de asuntos de trámite, que además, en el presente caso, es una gestión forzosamente reducida, por la propia naturaleza de la actividad societaria.

6.- Dice también la AEAT que el lugar de llevanza permanente de la contabilidad "se define como el lugar donde se lleva contabilidad de la empresa, donde se centralizan las declaraciones fiscales y donde se encuentra la mayoría de la plantilla con funciones de contabilidad". En Pamplona sólo trabaja una persona en tareas administrativas y "de los datos de los que dispone la AEAT se deduce que el obligado tributario tiene externalizadas estas funciones, puesto que realiza pagos a diferentes entidades que se dedican a la asesoría fiscal de empresas": entre 2006 y 2008 a un despacho de Pamplona y en 2008 y 2009 a otro de Madrid.

Según la AEAT, la llevanza de la contabilidad y declaraciones fiscales no se realizan desde el domicilio fiscal declarado por el obligado tributario.

7.- Los socios de AAA son los cónyuges don III y doña JJJ, y sus hijos doña IJ1, don IJ2, don IJ3, don IJ4 y don IJ5. Todos ellos forman, desde 2007, el Consejo de Administración, del que ha sido presidente don III hasta el día (...) de (...) de 2009 (modificación registrada el (...) de (...) de 2011), vicepresidente doña JJJ (hasta (...) de (...) de 2009 en que pasa a ser presidente y consejera-delegada) y consejero-secretario don IJ5. Todos los hijos tienen su domicilio en Madrid desde la fecha de constitución de la sociedad. En cuanto a los cónyuges, que declaran domicilio en Pamplona, se han iniciado sendos expedientes de cambio de domicilio que -dice el escrito de interposición- penden ante la Junta Arbitral. Por tanto, la mayoría de los miembros del Consejo de Administración tienen su domicilio en Madrid. En los Consejos de Administración de BBB celebrados en 2008, 2009 y 2010, ha intervenido como representante de AAA doña IJ1.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

8.- Las cuentas anuales de AAA de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 revelan que se trata de una sociedad instrumental que gestiona las participaciones de la familia (I-J) en otras entidades. En efecto, la práctica totalidad del activo está integrado por participaciones financieras, constituyendo las inmovilizaciones financieras a largo plazo más de un 90% del activo de la sociedad en los tres ejercicios considerados. No existe apenas inmovilizado material, siendo su valor inferior a 200 € sobre un activo total de aproximadamente 240 millones de euros en cada uno de los tres ejercicios. Aproximadamente un 85 % de sus ingresos son ingresos financieros. Sus gastos están constituidos por: a) partidas derivadas de su actividad de tenencia de valores; b) gastos de personal (más de un 95% son sueldos de administradores); y c) una pequeña partida de aproximadamente un 5% del total de gastos está contabilizada como "Otros gastos de explotación", compuesta en su práctica totalidad por las cuentas de "Servicios de profesionales independientes" y "Servicios bancarios y similares".

El informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial la AEAT en Madrid concluye diciendo que "puede entenderse acreditado que la sede de dirección y gestión efectiva de la entidad no ha estado nunca situada en Navarra. En consecuencia, y toda vez que todos los miembros de su Consejo de Administración -único órgano de gestión y dirección conocidos- tienen su residencia habitual en el ámbito territorial de la Delegación Especial de Madrid, esta Dependencia estima que el domicilio fiscal del sujeto pasivo debe ubicarse en el domicilio del actual Presidente y Consejero Delegado, Dña. JJJ (nombrada el .../.../2009), a quien esta Inspección propuso iniciar expediente de rectificación de domicilio fiscal, mediante informe emitido el 31/05/2011, para trasladarlo a Madrid, FFF.

A partir de estos antecedentes de hecho, la AEAT fundamenta jurídicamente su pretensión en que tanto la dirección de los negocios como la gestión administrativa ordinaria de AAA se encuentran en Madrid.

En cuanto a la dirección de los negocios, la actividad de AAA consiste principalmente en la gestión de las participaciones que ostenta en otras entidades, gestión que se manifiesta en la asistencia a los Consejos de Administración de las entidades participadas, siendo las más significativas la participación en las sociedades BBB y CCC, ambas con domicilio social y fiscal en la provincia de Madrid donde celebran sus Consejos de Administración. Por otra parte, el domicilio de socios y administradores se encuentra en Madrid, a excepción del matrimonio formado por don III y doña JJJ sobre los que pende conflicto ante la Junta Arbitral de Navarra.

Por otra parte, en Pamplona no se desarrolla una actividad que permita entender que ése es el lugar en que generalmente se realiza la contratación y la dirección efectiva de la sociedad. La mayor parte de las cuentas bancarias de la sociedad se encuentran en sucursales de entidades situadas en Madrid y en algunas de ellas el obligado tributario consignó el domicilio de Madrid en el momento de su apertura. La contabilidad y declaraciones fiscales se realizan por asesores externos, y la única trabajadora de la sociedad es, según su propia declaración, administrativa y realiza exclusivamente gestiones ordinarias y de asuntos de trámite.

La sociedad no dispone, según la información obtenida de sus cuentas anuales, de inmovilizado material ni inmaterial, estando constituido su activo fijo por inmovilizado financiero.

Por todo ello, debe prevalecer el lugar donde se encuentra el domicilio de los administradores de la entidad (siempre en Madrid), y, en concreto, el domicilio de la actual Presidente y Consejera Delegada, doña JJJ, situado en la calle FFF de Madrid.

2º Mediante Resolución 89/2012, de 23 de febrero de 2012, de la Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, notificada a la Delegación Especial de la AEAT en Navarra el día 24 de febrero de 2012, se rechazó la propuesta de cambio de domicilio de AAA.

Con carácter previo, la Hacienda Tributaria de Navarra denuncia la posible extemporaneidad de la formalización del conflicto ante la Junta Arbitral, por haberlo hecho después de transcurrido el plazo de quince días establecido en el arto 14.2 del Reglamento de la Junta Arbitral. Dicho plazo habría de contarse desde el día siguiente a la fecha de la notificación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria del rechazo de su propuesta, esto es, desde el día

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

25 de febrero de 2012; y terminaría el 13 de marzo de 2012. El escrito de interposición se registró en la Junta Arbitral el día 14 de marzo, aunque figura en él un sello borroso que parece indicar que se depositó en una oficina de correos el día 2 de marzo, fecha que contrasta con la de firma del documento y del registro de salida de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ambas del día 9 de marzo. Ello, unido a que fue el día 8 de marzo el día en que se remitió a la Dirección General de Coordinación de Competencias con las Comunidades Autónomas y con los Entes Locales la comunicación "previa" contemplada por el arto 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, suscita la duda razonable sobre si el conflicto ha sido interpuesto dentro del plazo reglamentario.

También con carácter preliminar estima la Hacienda Tributaria de Navarra que el conflicto ha sido iniciado sin disponer de ningún indicio racional que permitiese dudar de la realidad de la ubicación en Pamplona del domicilio fiscal de AAA, sino actuando por simple inercia tras su propuesta de cambio de domicilio fiscal de don III y doña JJJ.

En cuanto al fondo del asunto, la Hacienda Tributaria de Navarra se opone a que la documentación presentada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria sea indicativa de que el domicilio se encuentra en Madrid y, en contra de ello, afirma que se encuentra en Pamplona el lugar donde la sociedad realiza normalmente la contratación general, el lugar donde se lleva permanentemente la contabilidad de la empresa y el domicilio fiscal de administradores en número suficiente para la dirección de los negocios sociales.

Estas conclusiones se basan en un informe de la Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra que se remitió a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con el escrito de rechazo de la propuesta de cambio de domicilio y, en particular en una diligencia extendida el 15 de febrero de 2012 en la oficina de HHH de Pamplona, que se presenta como anexo al escrito de alegaciones.

Del citado informe se desprende que AAA ha presentado en Navarra, desde su constitución, las declaraciones del impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de retenciones del trabajo personal y del capital inmobiliario y declaraciones de ingresos y pagos. La sociedad se constituyó en 1997, en escritura pública de fecha 26 de junio de 1997 otorgada ante el Notario de Pamplona Don (...) (número de protocolo (...)), ante quien comparecieron Doña JJJ, y Don III, y sus cinco hijos, IJ2, IJ4, IJ5, IJ3 y IJ1.

Su objeto social, según el artículo 3 de sus Estatutos Sociales, es el siguiente:

"La Sociedad tiene por objeto la adquisición, tenencia, disfrute, administración y enajenación de toda clase de valores mobiliarios, acciones, bienes, obligaciones, participaciones y derechos, por cuenta propia, con exclusión de las actividades que la legislación especial y concretamente a la Ley del Mercado de Valores atribuye con carácter exclusivo a otras entidades.

La coordinación en la prestación de servicios de estudio, consulta, control, asistencia y asesoramiento de carácter técnico, económico, financiero, contable, fiscal, laboral, jurídico, comercial y organizativo; la coordinación en la prestación de servicios de mediación, mandato y representación en la realización de inversiones mobiliarios.

Siempre quedarán excluidas aquellas actividades para las que se exijan, por la legislación especial, requisitos que no cumpla esta sociedad.

El objeto social podrá ser desarrollado por la sociedad total o parcialmente de modo indirecto, mediante su participación en otras sociedades con objeto idéntico o análogo."

La sociedad inicialmente su domicilio en GGG de Pamplona. El 1 de diciembre de 1998 se trasladó a HHH. Está dada de alta en el epígrafe de Licencia Fiscal 831.90 (Otros Servicios Financieros NCOP) y consta su domicilio fiscal HHH donde son remitidos los recibos que emite el Ayuntamiento de Pamplona.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

El 23 de enero de 1998 se incrementó su capital social mediante la aportación, por parte del matrimonio, de sus respectivas acciones en las sociedades BBB, DDD y CCC. La actividad de la sociedad consiste en dirigir y gestionar estas participaciones que en los tres casos representan una porción de derechos de voto superior al 5%. Además, con el fin de rentabilizar sus recursos, realiza inversiones en renta variable.

La sociedad se administra por un Consejo de Administración del que forman parte el matrimonio y los cinco hijos. Hasta el (...) de (...) de 2009 fue Presidente y Consejero Delegado don III, quien tuvo su residencia en Pamplona -sigue diciendo el informe- hasta el (...) de (...) de 2009. También es residente en Navarra doña JJJ, actual Presidente y Consejera Delegada de la entidad, que adopta las decisiones que afectan a la compañía y ostenta la representación del 99,99 % del capital social. La presencia de doña IJ1 en el Consejo de Administración de BBB no significa que ésta gestione la sociedad, puesto que su baja participación en AAA (0,001004%) le obliga a seguir las instrucciones de la Compañía o de su Consejera Delegada.

La Inspección visitó el día 15 de febrero de 2012, el domicilio declarado HHH y fue atendida por doña KKK, empleada por cuenta ajena y a jornada completa de la sociedad. Constató que el local está debidamente acondicionado para servir de oficina, con los servicios necesarios al efecto (calefacción, baños, luz...) y con infraestructura suficiente para gestionar la sociedad: acceso a internet, ADSL, equipos informáticos (ordenador, impresora, escáner, fax...), teléfono. En el ordenador tiene instalado el programa de contabilidad Contaplus, contando con la licencia correspondiente que se guarda en la oficina. Dispone de certificado digital instalado en el ordenador, y firma electrónica, para la presentación de documentos e impuestos ante las distintas administraciones (Seguridad Social, Hacienda Foral de Navarra). Está dotada con todo el material y mobiliario propio de una oficina. Del mantenimiento y reparación de los equipos informáticos se encarga la empresa (...) y el último trabajo realizado (cambio del tóner de la impresora) es del día 13 de febrero de 2012, según factura de la que se obtiene fotocopia anexa al informe.

En la citada visita, doña KKK declaró ser la única trabajadora en nómina de AAA y que viene prestando ininterrumpidamente sus servicios, como auxiliar administrativa, desde el año 1998. La oficina, única a disposición de la sociedad, está afecta exclusivamente a su gestión y se posee en régimen de alquiler: aporta fotocopia del contrato de arrendamiento y justificante del último mes pagado. La señora KKK acude diariamente a la oficina en toda su jornada laboral y desde allí realiza todas las gestiones necesarias para la administración de la sociedad, como son presentar libros y cuentas en el Registro Mercantil, recoger documentación de la notaria con la que trabajan, reunirse con los asesores de la empresa LLL, etc. Lleva la contabilidad diaria de la empresa, recibe y emite las facturas, las autoliquidaciones trimestrales de IVA y las presenta en Hacienda telemáticamente. Realiza, presenta, e ingresa las cartas de pago de retenciones, se encarga de la formalización y presentación de los resúmenes anuales de retenciones, el modelo 347 de operaciones con terceros, elabora y presenta los libros y cuentas anuales en el Registro Mercantil de Navarra. También se encarga de la elaboración de nóminas, y de los TC, así como de su pago y presentación ante la Seguridad Social. Está adherida al Sistema Red para el cumplimiento de sus obligaciones por Internet (acompaña acuerdo de autorización firmado por el Director Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social, fechado el 2 de octubre de 2008).

Para el desempeño de su trabajo -sigue declarando la señora KKK- cuenta con el apoyo del indicado despacho profesional de Pamplona LLL, que la asesora desde 1998.

Preguntada acerca de por qué algún vecino ha podido decir "que va de vez en cuando a la oficina" contesta que ella acude a diario cumpliendo fielmente con su horario laboral, y que sólo se ausenta cuando el desempeño de su trabajo le obliga a salir de la oficina y en periodo vacacional Cree que lo que el vecino pudo decir, o quiso decir, es que "la ve" de vez en cuando.

Se constata en la visita de Inspección que en la oficina se archivan y se custodian los siguientes documentos:

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Todas las facturas recibidas y emitidas desde su constitución, archivadas por años en AZ.
- Los libros de contabilidad: libro diario, libro de inventario y cuentas anuales, conservándose desde su constitución.
- Libro de Actas de Consejo, y el Libro de Actas de Junta General, celebradas todas en Pamplona. Se adjuntan como anexo algunas de dichas actas.
- Libros matricula (para la Inspección de Trabajo).
- Libro de socios.
- Libro de visitas de la Inspección de Trabajo.
- Las nóminas y TCs presentados ante la Seguridad Social.
- Licencia de apertura.
- Comunicación de apertura de centro de trabajo.

De muchos de estos documentos la Inspección obtiene fotocopias que se encuentran unidas a la diligencia extendida al efecto.

La señora KKK manifiesta asimismo:

- Que la correspondencia de AAA (cartas de bancos e instituciones de inversión, del I.N.E., de la Seguridad Social, de Iberdrola, Telefónica, ...), se dirige a HHH de Pamplona y es recogida por ella misma.
- Que las cuentas corrientes que se utilizan para las operaciones del tráfico ordinario de la Sociedad, y su gestión diaria u ordinaria (cargo de nóminas, de alquileres, ingreso de retribución de BBB, pago de impuestos, cobro de dividendos...), son las cuentas situadas en la Oficina Principal del (...), próxima al domicilio social. Aporta fotocopias que constatan esta afirmación y se unen a la diligencia.
- Que en dicha Oficina Principal del (...) cuenta, para temas relacionados con AAA, con un asesor personal, don (...), (...).

Anexos al informe figuran también copias de otros documentos aportados en momento diferente a la visita citada: alta en el servicio de agua de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona, en Iberdrola y en Telefónica, así como recibos por gastos de limpieza de oficina del inicio, año 1999, y los dos últimos de 2011 y 2012.

Se indica asimismo en el informe que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no aporta prueba alguna de que el inmueble que designa como domicilio en Madrid FFF, reúne las condiciones necesarias para desarrollar la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad.

3º El día 8 de marzo de 2012, la AEAT comunicó su decisión de interponer el conflicto a la Dirección General de Coordinación de Competencias con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales.

4º El Presidente de la Junta Arbitral, con fecha 26 de noviembre de 2012, dio traslado al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del escrito de alegaciones y documentación aportada por la Hacienda Tributaria de Navarra, declaró abierto el periodo de instrucción por un plazo de dos meses, designó como ponente a don (...) y emplazó a las partes para presentar los medios de prueba en defensa de su derecho. También se notificó la

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

existencia del conflicto a la sociedad interesada, AAA, que se personó en el expediente mediante comparecencia de su representante y Consejera Delegada, doña JJJ, el día 22 de enero de 2013.

5° Con fecha 6 de febrero de 2013, la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se dirigió a la Junta Arbitral proponiendo que, como medio de prueba, se incorporasen al expediente los siguientes documentos:

- Cuentas anuales correspondientes a los ejercicios 2008 a 2011 depositadas en el Registro Mercantil por las sociedades AAA, EEE e DDD en las que figuran fecha y lugar de formulación de las mismas, así como la fecha y lugar de certificación de las Juntas Generales en las que se aprueban las citadas cuentas anuales.
- Índice único notarial, en el que se recogen todos los protocolos en los que ha intervenido la entidad desde el ejercicio 2006.
- Información proporcionada por AAA en las declaraciones de operaciones con terceros.

6° El día 12 de febrero de 2013 presentó alegaciones la obligada tributaria que se resumen del siguiente modo:

Comienza manifestando su sorpresa por el hecho de que en el domicilio de Madrid FFF no se haya formalizado diligencia alguna para comprobar si es ése el domicilio de la sociedad. La única vinculación de la sociedad con ese lugar consiste en que, según la AEAT, es el domicilio de la Consejera Delegada, doña (JJJ); sin embargo, la Junta Arbitral ha declarado, en resolución de 21 de diciembre de 2012, que el domicilio de la señora JJJ se encuentra en Pamplona.

Don (III) ha tenido su domicilio fiscal en Pamplona desde 1993 hasta noviembre de 2009, fecha en que se trasladó a Madrid por razones de salud. Doña (JJJ) (judicialmente separada de su marido) reside, por el contrario, en Pamplona y, según poder otorgado por el señor (III) que se adjunta, ostenta la representación de su marido en la Junta General. Es decir, el 99,99 % del capital social está representado por doña (JJJ) que reside en Pamplona.

La representación y gestión de la sociedad está encomendada a un Consejero Delegado que siempre ha tenido su domicilio en Pamplona: primero, don III hasta noviembre de 2009 y desde esa fecha doña JJJ. La sociedad tiene su domicilio social en Pamplona, donde está dada de alta en IAE.

Seguidamente se reproducen en el escrito las circunstancias que más atrás hemos relatado a propósito de la visita de inspección realizada el día 15 de febrero de 2012 por la Hacienda Tributaria de Navarra al inmueble de HHH, de Pamplona. Y, tras aportar otros documentos acreditativos de que su domicilio se encuentra en Pamplona, termina solicitando que así se declare por la Junta Arbitral.

7° El día 27 de febrero de 2013, transcurrido el periodo de instrucción del procedimiento, el Presidente de la Junta Arbitral acordó, poner de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto y a los interesados en el procedimiento, emplazándolos durante 15 días hábiles para formular alegaciones.

8° La Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra presentó sus alegaciones con fecha 18 de marzo de 2013.

La Hacienda Tributaria de Navarra insiste tanto en la posible extemporaneidad de planteamiento del conflicto, como en los demás argumentos de su escrito inicial de oposición a las pretensiones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Como novedad, pone de relieve que la Junta Arbitral declaró, en Resolución de 21 de diciembre de 2012, que el domicilio de doña JJJ se encuentra en Pamplona. Igualmente don III ha tenido su residencia en

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Navarra hasta fechas recientes en que se trasladó a Madrid, según resulta de la Resolución de la Junta Arbitral dictada en el conflicto 39/2011. Así pues, acogidos a las propias alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sostiene que el domicilio de la sociedad debe ser el de la Consejera Delegada, es decir, Pamplona.

En relación con la prueba aportada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en periodo de instrucción, la Hacienda Tributaria de Navarra pone de relieve que, aunque las cuentas aparezcan formalmente formuladas en Madrid, son aprobadas por los miembros del Consejo de Administración constituidos en Junta General Universal en la sede social de HHH de Pamplona. En cuanto a las cuentas de las sociedades EEE e DDD, nada significan para el domicilio de AAA. Respecto al índice notarial, Hacienda Tributaria de Navarra aduce que muchas de las operaciones en él consignadas no se realizan por la sociedad, en otras está justificado el otorgamiento en Madrid porque allí reside una parte importante de los intervinientes, y, en fin, la elección de notario es libre y no está vinculada al domicilio fiscal de la entidad.

La Hacienda Tributaria de Navarra concluye su escrito de alegaciones pronunciándose sobre el alcance y consecuencias que, a su juicio, debería tener la eventual estimación de las pretensiones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

9º La Agencia Estatal de Administración Tributaria presentó su escrito de alegaciones finales fechado el 14 de marzo de 2013 y en él se opone, en primer lugar a la extemporaneidad de su interposición diciendo que el escrito de inicio se firmó por la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 12 de marzo y no el 2 de marzo como ha leído la contraparte en el sello borroso de la oficina de correos que figura en el escrito. También rechaza los juicios de valor acerca de los motivos de interposición del conflicto sobre el domicilio de AAA.

Pasa a continuación a examinar los argumentos sobre la cuestión de fondo esgrimidos por la Hacienda Tributaria de Navarra.

Considera que la oficina de Pamplona puede estar acondicionada para administrar la sociedad, pero las actividades allí desarrolladas no son las de dirección de la entidad, sino las de "una gestión ordinaria y muy sencilla y además muy reducida por la propia naturaleza del objeto social de la entidad". Por otra parte, el pago del alquiler de la oficina se ordena mediante fax y dos de dichos fax han sido enviados por don IJ5 que tiene su domicilio en Madrid.

En cuanto al domicilio de los administradores, la Agencia Estatal de Administración Tributaria afirma que sus alegaciones iniciales se hicieron antes de las resoluciones de la Junta Arbitral más arriba citadas y que una de ellas sitúa el domicilio de don III en Madrid desde 1 de enero de 2006, por lo que ha de entenderse que domicilio de la sociedad estuvo en Madrid al menos hasta el día 6 de diciembre de 2010, fecha en que don III cesó en su cargo según la Hacienda Tributaria de Navarra. El domicilio se ha de determinar teniendo también en cuenta el lugar de reunión del Consejo de Administración: de las cuentas depositadas en el Registro Mercantil se desprende que la Junta General de accionistas se celebró en Pamplona el 30 de junio de 2009 pero la aprobación de las cuentas se certificó en Madrid, donde habían sido formuladas; de la información del Registro Mercantil de Madrid se desprende asimismo que ese mismo día se celebró el Consejo de Administración de DDD y todos los consejeros de la sociedad, entre los que se encontraba don IJ5, asistieron a la Junta. Igualmente consta en el Registro Mercantil que el 30 de junio de 2010 se celebró la Junta General de AAA a la asistió su Presidente, doña JJJ, que también asistió el mismo día a la Junta General de EEE celebrada en (...); las cuentas de AAA se habían formulado en Madrid y su aprobación se certificó en esta misma ciudad. Todo ello permite, al menos, cuestionar la veracidad de las afirmaciones de los representantes de AAA.

Sobre la falta de prueba acerca del lugar en que se encuentra el domicilio verdadero de la sociedad, la Agencia Estatal de Administración Tributaria considera que no le corresponde demostrar dónde se ubica el domicilio del sujeto pasivo, sino que es suficiente demostrar que no se encuentra en Navarra. Por otra parte destaca la importancia de los medios de prueba

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

propuestos por ella y, en concreto, el hecho de que se encuentren en Madrid la práctica totalidad de los notarios ante los que ha comparecido la entidad desde 2006, la declaración de operaciones con terceros acreditativa de que la sociedad tiene relación, en 2010 y 2011, con asesores domiciliados en territorio común, y que doña KKK se identificó el día 18 de marzo de 2010 como secretaria personal de doña JJJ, "hecho que choca frontalmente -dice- con el más elemental sentido común, siendo además que esta función resulta contradictoria y parcialmente incompatible con las funciones de gestión administrativa y contable que ejerce en AAA".

En relación con las alegaciones formuladas por doña JJJ en nombre de la sociedad interesada en este conflicto, entiende la Agencia Estatal de Administración Tributaria que "existen dudas razonables acerca de que ella sola... pueda dirigir los negocios de la entidad (de especial complejidad)" y que "no puede afirmarse... que las decisiones se adopten única y exclusivamente en Pamplona" circunstancia que puede cuestionarse a partir de lo certificado por el Registro Mercantil. La oficina de Pamplona es sólo un apoyo administrativo para la labor de dirección que se realiza desde Madrid, como lo prueban dos faxes de don (IJ5) en los que se ordena al entonces denominado (...) transferencia permanente hasta nueva orden de 50.000 pesetas a favor del arrendador del local.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria sostiene que choca frontalmente "con el más elemental sentido común" que una sociedad como la que nos ocupa "cuenta con un solo trabajador para la realización de todas las tareas que suponen la pretendida centralización de la gestión administrativa y la dirección de su negocio". Se detallan asimismo algunos consumos de material en la oficina de Pamplona haciendo notar que son escasos.

En definitiva, la Agencia Estatal de Administración Tributaria vuelve a afirmar que la actividad de la oficina de Pamplona se limita a la gestión ordinaria de asuntos de trámite, "gestión forzosamente reducida debido a la naturaleza de la actividad societaria" y que no se sitúan en dicha oficina "la llevanza permanente de la contabilidad y realización -que no mera presentación- de sus declaraciones fiscales".

II. NORMAS APLICABLES

10° Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

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, CEEN).

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, RJA).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación.

11° Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.6 del CEEN.

El expediente se ha tramitado de conformidad con las previsiones del RJA.

III.2. Sobre la alegación de extemporaneidad.

12° Se ha suscitado por la Hacienda Tributaria de Navarra una objeción procesal relativa a la fecha de presentación en la oficina de correos del escrito de interposición del conflicto por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Las dudas sobre la falta de coherencia entre las fechas de firma y registro de salida del escrito y su presentación en la oficina de correos han recibido una explicación por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria pero,

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

al margen del significado del sello borroso de la oficina de correos, es lo cierto que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado que el plazo de 15 días para interponer el conflicto positivo de competencias no es aplicable al procedimiento de cambio de domicilio y que en los conflictos sobre traslado de domicilio no existe un plazo preclusivo de interposición (STS de 17 de enero de 2013, dictada en recurso de casación 303/2012).

III.3. Sobre la cuestión de fondo.

13° Hemos de comenzar reconociendo el importante y meritorio esfuerzo que en este caso han realizado las partes y los interesados en el procedimiento para defender sus respectivas posiciones sobre la ubicación del domicilio fiscal de AAA, cuestión nada sencilla de resolver habida cuenta de la dificultad práctica de concretar y determinar en un supuesto como éste el lugar donde se realiza la gestión administrativa y dirección de los negocios. Se trata, en efecto, de una sociedad que tiene por objeto y realiza una actividad para cuyo desarrollo basta con unas instalaciones mínimas y no es necesario disponer ni de activos fijos relevantes ni casi de personal empleado. Esta circunstancia está admitida por ambas partes, aunque la Agencia Estatal de Administración Tributaria se niega a reconocer que la oficina de Pamplona y la empleada de la sociedad puedan servir para realizar algo más que la gestión ordinaria de asuntos de trámite. No cabe duda de que los medios materiales y personales de AAA son escasos pero no se ha acreditado que disponga de otros ni que sea necesario que existan muchos más para ejercer la gestión administrativa y dirección de una entidad como ésta que se limita a ostentar la titularidad de instrumentos de patrimonio propio y otros activos financieros.

14° La cuestión de fondo debatida en este conflicto se encuentra regulada en el artículo 8 del CEEN, donde se dispone que las personas jurídicas se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra cuando "tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

Así pues, en principio, el domicilio fiscal de una sociedad limitada coincide con su domicilio social que, en este caso, se encuentra situado en HHH desde el año 1999 (anexo V del escrito de planteamiento del conflicto).

Ahora bien, la equiparación legal del domicilio social y el domicilio fiscal no es incondicionada, sino que está sometida a un requisito esencial: que en ese lugar se encuentre "efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios", puesto que si no es así el domicilio fiscal se ha de entender situado donde "se realice dicha gestión y dirección". Dada la redacción del artículo 8.1.b) del CEEN, puede parecer inútil la alusión al domicilio social, puesto que es la sede efectiva de dirección y gestión la que en todo caso prevalece, coincida o no con el domicilio social. Desde un punto de vista gramatical el precepto es una compleja perífrasis, pero la hermenéutica jurídica puede encontrar en tan intrincada redacción una presunción de que el domicilio fiscal coincide, salvo prueba en contrario, con el domicilio social al menos cuando no existen otros establecimientos o explotaciones en los que la sociedad hubiera podido fijar su domicilio. Esta conclusión se deduce igualmente de la interpretación sistemática con el artículo 9 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, donde se establece que "las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación". Hay que presumir que las personas cumplen correctamente sus obligaciones legales y, por tanto, este precepto permite deducir con las reglas del criterio humano que el domicilio social es el lugar de efectiva administración y dirección salvo que concurran y se acrediten circunstancias particulares que contradigan a esta conclusión.

Esta presunción *hominis* se convierte en presunción legal *juris tantum* de obligada aplicación en el artículo 8 del CEEN, pero se trata, evidentemente, de una presunción no absoluta y que admite prueba en contrario porque, como ha indicado el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2010 (recurso 86/2009), domicilio social y domicilio fiscal son conceptos

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

autónomos que coinciden cuando en el primero "esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección".

El problema surge cuando se duda, como ocurre en nuestro caso, de la coincidencia entre el domicilio social y la sede efectiva de gestión administrativa y dirección de los negocios. En tal caso entra en juego la presunción que acabamos de mencionar y hay que entender, salvo prueba en contrario, que el domicilio fiscal coincide con el domicilio social de la entidad.

15° La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha aportado elementos que permiten poner en tela de juicio que realmente sea el domicilio social de AAA la sede donde se encuentra centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad. Principalmente surge la duda por el hecho de que la mayor parte de los integrantes del Consejo de Administración están domiciliados en Madrid. Es necesario, por tanto, que investiguemos cuál es la sede efectiva de gestión administrativa y dirección de los negocios del sujeto pasivo pero, con carácter previo, es preciso determinar el sentido y alcance de este concepto que, como hemos dicho, no es fácil de establecer en un caso como éste en el que la gestión y dirección de la sociedad no demanda el desarrollo de una amplia actividad. En el CEEN no se especifican, por otra parte, criterios que permitan identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una sociedad.

El Tribunal Supremo, en la ya citada sentencia de 4 de febrero de 2010, así como en otra de 13 de octubre de 2011 (recurso de casación 5908/2007) acude al artº 22 del ya derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, como criterio o instrumento interpretativo. Se decía en dicho precepto:

"Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales."

Ambas partes se acogen a estos criterios aceptados por la jurisprudencia suprema para defender sus respectivas tesis sobre la ubicación del domicilio fiscal de AAA, efectuando valoraciones opuestas y contrarias de la prueba que ellas mismas se han esforzado por traer a este procedimiento.

Estamos, pues, ante un conflicto jurídico donde se produce una divergencia de pareceres sobre los hechos relevantes y sobre el alcance probatorio de los instrumentos de convicción aportados por las partes. Corresponde, pues, a esta Junta Arbitral efectuar una valoración conjunta de la prueba y la conclusión que nosotros extraemos de su análisis, a la luz de la normativa y jurisprudencia aludida, es que el domicilio fiscal de AAA se encuentra situado en HHH de Pamplona.

Como decimos, esta conclusión es resultado de una reflexión sobre el conjunto de la prueba y no es necesario volver a comentar, una por una, las aportadas por las partes, puesto que han sido reflejadas con suficiente detalle en las páginas anteriores.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Nuestra conclusión se deriva principalmente de que, por escasos que sean los medios materiales y personales de la oficina de HHH, son los únicos de los que dispone la sociedad. Si nos centramos en los criterios admitidos por el Tribunal Supremo, hemos de comenzar afirmando que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque ha tratado de demostrar que en HHH no está situada "la oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad", lo cierto es que esta oficina es la única que se encuentra a disposición de la sociedad y las pruebas aportadas sobre una supuesta dirección de negocio en Madrid no son suficientemente convincentes para afirmar que exista en Madrid una oficina o dependencia desde la que se efectúe normalmente la contratación general de la sociedad. Antes al contrario, parece ser que la poca actividad desplegada por la sociedad se realiza desde el local que, en régimen de arrendamiento, posee en Pamplona, y con el apoyo administrativo de la única persona contratada la sociedad durante todo el periodo de tiempo a que se extiende la propuesta de cambio de domicilio.

Está, sin embargo, acreditado en la documentación de la visita realizada, el día 15 de febrero de 2012, por los servicios de Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra, que es la oficina de Pamplona el lugar donde se lleva la contabilidad principal y allí se encuentran los libros de contabilidad, justificantes, libros de socios, libros de actas y demás documentos relacionados en el párrafo 2º de esta resolución.

También es relevante el lugar donde se encuentra el domicilio de los administradores, aunque no sea una prueba concluyente por si sola, puesto que todos los elementos determinantes del domicilio han de ser valorados conjuntamente. En el caso que nos ocupa, ha existido hasta finales de 2009 un Consejero Delegado con domicilio en Madrid y a partir de ese momento la Consejera Delegada tiene su domicilio en Pamplona. Sin embargo, la oficina y demás medios personales y materiales de que se sirve la sociedad han estado situados siempre en Pamplona, por lo que entiende esta Junta Arbitral que en el presente caso y a la vista del conjunto de la documentación aportada, no hay elementos suficientes para contrarrestar la declaración del sujeto pasivo de que tanto su domicilio social como su domicilio fiscal radican realmente en Pamplona.

ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, acuerda desestimar la solicitud de cambio de domicilio de AAA formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y declara que el domicilio fiscal de dicha entidad se encuentra situado en Pamplona.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

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 11 de junio de 2013.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 45/2012

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia de 4 de junio de 2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cuatro de junio de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado; y, estando promovido contra la resolución de 11 de junio de 2013, recaída en el conflicto número 45/2012, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, sobre solicitud de cambio de domicilio fiscal. Habiendo sido partes recurridas, de un lado, la Comunidad Foral de Navarra, representada por el Procurador D. (...), y, de otro, AAA, representada por la Procuradora D^a. (...), ambos bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con fecha 11 de junio de 2013, adoptó resolución en el conflicto número 45/2012, promovido por la Directora General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria de Navarra en relación a la discrepancia surgida respecto al domicilio fiscal de la entidad AAA. En dicha resolución se acuerda: "A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, acuerda desestimar la solicitud de cambio de domicilio de AAA formulada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y declara que el domicilio fiscal de dicha entidad se encuentra situado en Pamplona".

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución, la Administración General del Estado formuló Recurso Contencioso Administrativo. Termina suplicando de la Sala se dicte sentencia por la que se anule la resolución administrativa de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de fecha 11 de junio de 2013, declarándose que el domicilio de AAA es el territorio de Derecho Común, en Madrid, calle (...), número (...).

TERCERO.- Acordado señalar día para el fallo en el presente Recurso Contencioso-Administrativo cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 21 de mayo de 2014, en cuya fecha tuvo lugar. Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- ANTECEDENTES.

Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado la resolución de 11 de junio de 2013 dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra por la que se resolvió el conflicto

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 45/2012

número 45/2012 promovido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Hacienda Tributaria de Navarra, acerca del domicilio fiscal de AAA.

El citado conflicto había sido iniciado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ante la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, conflicto de competencia, al objeto de determinar el domicilio fiscal de AAA, pretendiendo que el mismo, está en territorio de Derecho Común, en Madrid, calle (...), número (...), desde el 1 de enero de 2006. En tanto que, la Comunidad Foral de Navarra se oponía a esa pretensión, defendiendo que el domicilio fiscal se encuentra en Pamplona (Navarra), Plaza (...), lugar este último de su domicilio social, al que se trasladó desde el anterior domicilio social también en la ciudad de Pamplona (inscrito el cambio de domicilio en el Registro Mercantil el día xx de yy de 1999). El conflicto entre las dos Administraciones Públicas se tramitó con el número 45/2012 en la citada Junta Arbitral.

Tras la tramitación legal oportuna por parte de la citada Junta Arbitral, por ésta se dictó resolución de fecha 11 de junio de 2013 en la que se declaró desestimar la solicitud de cambio de domicilio de AAA, formulada por la Agencia Tributaria y declarar que el domicilio fiscal del sujeto pasivo se encuentra situado en Pamplona. Frente a ese acuerdo resolutorio del conflicto de competencia entre las dos Administraciones Públicas, la representación del Estado ha interpuesto el presente Recurso Contencioso-Administrativo que ahora decidimos.

SEGUNDO.- CUESTIÓN SUSCITADA Y ARGUMENTOS DE LOS INTERVINIENTES.

A) El problema litigioso se centra en determinar el domicilio de AAA desde el 1 de enero de 2006.

B) Los argumentos utilizados por la Junta Arbitral en la resolución de 11 de junio de 2013 para concluir que el domicilio de AAA se encuentra en Pamplona son:

- Los medios materiales y personales de la sociedad figuran en la Plaza (...), y son los únicos de que dispone la sociedad, y por tanto, el local citado es el único que mantiene la sociedad.

- Las alegaciones de la Agencia Tributaria para demostrar que el domicilio está en Madrid no son convincentes, a juicio de la Junta Arbitral, y no se ha probado que mantenga una oficina en Madrid desde la que lleve a cabo la contratación general de la sociedad.

- La visita que hizo la Inspección Tributaria de Navarra el 15 de febrero de 2012 en la oficina de Pamplona, prueba que es allí donde se encuentran los libros de contabilidad, justificantes, libros de socios, libros de actas y otros documentos.

- El domicilio del Consejero Delegado de la sociedad D. (...) hasta el 6 de octubre de 2009, era en Madrid. Y a partir de esa fecha, la Consejera Delegada de la sociedad, D^a. (...), su domicilio lo tiene en Pamplona. Domicilio que ha sido confirmado por resolución de la propia Junta Arbitral, ante un conflicto sobre cambio de domicilio de ambas Administraciones Públicas.

- A juicio de la Junta no hay elementos suficientes para contrarrestar la declaración del sujeto pasivo que el domicilio fiscal coincide con su domicilio social, y por tanto que radican en Pamplona.

C) Consideraciones del Abogado del Estado en cuanto a la dirección de negocios:

- Por lo que respecta a la actividad económica de AAA, es una sociedad instrumental, consiste en su práctica totalidad en la gestión de participaciones en otras entidades, gestión que se manifiesta en la asistencia a los Consejos de Administración de las entidades participadas, siendo las más significativas la participación en las sociedades (...) y (...), sociedades ambas cuyo domicilio social y fiscal está situado en Madrid.

- Por lo que respecta al domicilio de los socios y administradores. Los socios, además del matrimonio de D. BBB y D^a. CCC son los cinco hijos, D^a. BC1, D. BC2 D. BC3, D. BC4 y D.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 45/2012

BC5. Con la excepción de la esposa, D^a. CCC, cuyo domicilio también es objeto de conflicto, todos los demás socios tienen su domicilio fiscal en Madrid.

D) Consideraciones del Abogado del Estado en cuanto a la gestión administrativa de la sociedad:

- La mayor parte de las cuentas bancarias de la sociedad están abiertas en sucursales de entidades bancarias abiertas en Madrid.

- La llevanza de la contabilidad y la presentación de las declaraciones fiscales se llevan a cabo por asesores externos.

- La única trabajadora de la sociedad, D^a. (...), es administrativa y realiza exclusivamente gestiones ordinarias y de asuntos de trámite.

Es muy relevante que el domicilio fiscal de seis de los siete socios, que integran la familia descrita, tienen el domicilio fiscal en Madrid. Dato muy importante, a la hora de determinar el concepto jurídico indeterminado de fijación del domicilio fiscal de AAA, en cuanto a fijar el lugar de la dirección de la gestión administrativa y la centralización de sus actividades económicas. Esta circunstancia tiene gran relevancia a la hora de decidir que el domicilio fiscal de la sociedad no es el de Pamplona, sino el de Madrid.

TERCERO.- DECISIÓN DE LA SALA.

El precepto regulador del punto fáctico controvertido es el artículo octavo del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que establece:

"1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado."

A la vista de los razonamientos de la Junta Arbitral, las alegaciones del Abogado del Estado, el contenido del precepto y la falta de prueba en vía jurisdiccional, la resolución ha de ser confirmada.

Avala lo expuesto el que en el razonamiento de la Junta Arbitral es esencial el punto fáctico referente a la llevanza de la contabilidad, lo que constituye el primer elemento de conexión, legalmente establecido, para la resolución del conflicto. Por el contrario, las alegaciones del Abogado del Estado no se refieren a ningún elemento normativo sino a la sospecha de que el elemento normativo de conexión -la gestión contable- no tiene lugar en Pamplona. (A tal efecto se mencionan cuentas bancarias en Madrid, que la contabilidad es llevada a cabo por asesores externos, y que la única trabajadora de la entidad es una administrativa).

Ninguno de estos argumentos aisladamente considerados, o en conjunto, tiene fuerza suficiente para cambiar la decisión impugnada. En primer lugar, porque la alegación sobre las cuentas bancarias carece de entidad suficiente movimientos efectuados, y frecuencia de ellos; lo mismo cabe decir de la afirmación acerca de que la contabilidad es llevada por asesores externos, lo que, además de casi obligado dadas las complejidades de dicha actividad, provoca la misma incertidumbre que la alegación precedente acerca de quien son estos, dónde residen e influencia normativa de tal extremo; finalmente, la referencia a la administrativa es evidente que en sí misma, y sin conexión con otros elementos que la avalen y concurren con los elementos normativos determinantes de la fijación del domicilio, carece de relevancia.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico sobre el conflicto 45/2012

Todo lo razonado ha de dar lugar a la desestimación del Recurso Contencioso-Administrativo.

CUARTO.- COSTAS.

En punto a las costas, y en virtud de lo establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional procede su imposición a la recurrente, costas que no podrán exceder de 6.000 euros por todos los conceptos y todos los intervinientes.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso Administrativo, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la resolución de 11 de junio de 2013 dictada en el conflicto número 45/2012 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros por todos los conceptos y todos los intervinientes.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

RESOLUCIÓN DE 11 DE JUNIO DE 2013. CONFLICTO 44/2011

<p>Conflicto: 44/2011 Promotor: Administración General del Estado Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra Objeto: IS. Cambio de domicilio fiscal de sociedad Fecha de la resolución: 11 de junio de 2013</p>

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º El día 13 de enero de 2012 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- prevista en el artículo 51 del citado Convenio Económico 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 promueve un conflicto con la Administración Foral de Navarra referido al cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA (en adelante AAA) ya que, dicha sociedad, manifestando que tiene su domicilio fiscal en Navarra en la c/ FFF de Pamplona, viene presentando sus declaraciones tributarias ante esta Hacienda Foral (en adelante HFN), mientras que, a juicio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) los hechos que se desprenden de las actuaciones llevadas a cabo acerca del obligado tributario acreditan que se encuentra domiciliada en territorio común. A esta consecuencia, argumenta la Administración del Estado, se llega, prescindiendo del domicilio declarado y aplicando cualesquiera otros de los criterios fijados en el Convenio Económico relativos al domicilio fiscal de las sociedades: gestión administrativa, dirección del negocio, localización de la actividad y de la mayor parte del inmovilizado perteneciente a la entidad. Añade a lo anterior la AEAT que la modificación del domicilio declarado que se insta debe desplegar sus efectos desde el 2 de junio de 2006, fecha de constitución de AAA.

A este efecto aporta al expediente las pruebas y documentos cuyo contenido pasamos a exponer en forma resumida.

2º El 7 de septiembre de 2011 la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Navarra emitió un Informe en que se recogen las actuaciones desplegadas por la citada Dependencia en relación con el obligado tributario, y en el que se propone el cambio de domicilio de la entidad contribuyente con fundamento en que AAA tiene por objeto la actividad de construcción, comercialización y de explotación de inmuebles, si bien en el año 2008 se registra también en la actividad de producción de energía eléctrica que desarrolla en la provincia de Cáceres. Pues bien, ninguna de estas actividades se relaciona con el territorio de Navarra. Ello se refleja en las declaraciones fiscales de la entidad, donde sus primeros ingresos (2006 y 2007) provienen del arrendamiento de un inmueble sito en Madrid (aportado por los socios y vendido en 2007), y porque, posteriormente, los ingresos derivados de su actividad inmobiliaria - sus inmuebles están situados Madrid y Castellón- son mucho mayores que los obtenidos por la energía eléctrica si bien dispone de unos ingresos financieros (2008 a 2010) que normalmente superan la suma de los anteriores.

Tampoco las actuaciones in situ desarrolladas en el domicilio fiscal declarado por la entidad, el FFF de Pamplona, donde se localiza una oficina en la que existe información y publicidad relativa a unos inmuebles sitios en GGG, confirma que ese local sea el domicilio fiscal de la

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

sociedad. Y porque a la misma conclusión se llega siguiendo las manifestaciones del portero de la finca, sita en HHH, de Pamplona, recogidas en diligencia de 5 de septiembre de 2011, donde esta persona afirma que viene desempeñando esta labor durante veinte años y que no conoce a la entidad AAA ni a don JJJ ni a KKK (administradores de la entidad).

En relación con estas personas, el escrito de planteamiento del conflicto viene a señalar desde su constitución en 2006 hasta 2008, AAA ha tenido un administrador único BBB, domiciliada en León representada por don JJJ, si bien en 2008 aparecen inscritos dos administradores mancomunados: CCC (domiciliada en Madrid), representada por don JJJ (también domiciliado en Madrid), y don KKK, domiciliado en Bilbao, Es decir, ninguno de ellos tiene domicilio en territorio de Navarra.

En relación con lo anterior, señala el Informe de la Inspección de la AEAT, que la entidad sólo dispone desde finales de 2007 de un empleado -administrativo- don KKK, domiciliado en Bilbao, quien recibió a la Inspección en el local de la calle FFF identificándose, según diligencia levantada el 11 de abril, como auxiliar administrativo y cuya actividad es la de remitir a Madrid la documentación que se recibe en Pamplona y la de actuar como presentador de documentos ante el Ayuntamiento y la Hacienda Foral, siempre siguiendo instrucciones de Madrid, Esta persona consta en el Registro Mercantil como administrador mancomunado, si bien, según se hace constar en otra diligencia de 12 de abril de 2011, parece desconocer aspectos elementales del funcionamiento de la empresa y carecer de capacidad para la toma de decisiones, Ello se desprende del hecho de haberse puesto en contacto por teléfono, durante la primera visita inspectora, con doña LLL, contable de la empresa y localizada en Madrid, al efecto de que fuese esta persona quien informase a los agentes de Inspección de cuestiones relativas a la entidad.

Es decir, don KKK, a juicio de la AEAT, no es verdaderamente un administrador de la entidad -sino un vendedor, como lo manifestó a la Inspección- y la contabilidad de la empresa se encuentra externalizada y localizada en Madrid y no en Pamplona. De otra parte, señala el Informe de referencia, la actividad desarrollada por AAA está relacionada con la venta, etc., de inmuebles, que es también el social de las sociedades DDD y EEE con las comparten también otros vínculos; las cuentas bancarias abiertas a nombre de la entidad y relacionadas con sus negocios se sitúan cinco en territorio común y una en territorio foral; y el inmovilizado material está formado por inmuebles sitos en Madrid y Castellón y por una planta solar situada en Cáceres y su valor asciende a más de 30 millones de euros (2006 y 2007), si bien, en 2008 y ss., gran parte de esta suma se desplaza a inversiones inmobiliarias.

A la vista de lo anterior y de la normativa que considera aplicable para localizar el domicilio fiscal de una sociedad -LGT; Convenio Económico; TRLIS-, así como de la forma en que el Tribunal Supremo, la propia Administración, el TSJ de Galicia y la Resolución 4/2009 de esta Junta Arbitral, interpretan aquellas normas, debe atenderse al lugar en el que se desarrolle la gestión y dirección de sus negocios, debiendo aceptarse que AAA tiene su domicilio fiscal en territorio común -concretamente en Madrid-, pues así se desprende de la localización de la actividad, de su gestión, de sus administradores, y de su inmovilizado.

Añade a lo anterior el citado escrito que la domiciliación de la sociedad en territorio de Navarra ha sido buscada por la entidad mercantil con la finalidad de disfrutar de determinadas ventajas fiscales establecidas en la norma foral reguladora del impuesto sobre sociedades, como así ha venido haciendo.

Adjunta al efecto de demostrar los hechos antes resumidos, una extensa documentación que obra en el expediente tramitado ante esta Junta Arbitral. Del examen de la citada documentación debemos resaltar que en esta documentación existen actas de la Junta General de AAA que se declaran celebradas en Pamplona y que aparecen firmadas por los dos administradores mancomunados, así como unas diligencias de Inspección, de 11 de abril de 2011, una de ellas sin firma alguna, y una tercera de 12 de abril de ese mismo año en la que se recogen las discrepancias detectadas entre la información obtenida por la Inspección cuando fue suministrada por don KKK o por doña LLL el día anterior.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

3º Señala también el escrito por el que se plantea el presente conflicto que, el 19 de octubre de 2011, la AEAT se había dirigido a la HFN formulando propuesta de cambio de domicilio de la sociedad en cuestión, si bien, el 15 de diciembre de 2011, la HFN emitió un Acuerdo - que obra en el expediente rechazando tal propuesta, siendo las razones en que se funda este rechazo, la consideración por parte de la Administración foral de la falta de constatación de que el domicilio de la citada entidad se encuentre situado fuera de Navarra, lo que también se acredita por parte de la HFN con la documentación que a este efecto se aporta, de entre la que destacamos las siguientes pruebas y alegaciones.

(I) Un Informe de la HFN del que destacamos, como hechos nuevos y distintos de los obrantes en el planteamiento del conflicto que antes hemos resumido, que:

- La sociedad AAA en 2007, 2009 y 2010 ha obtenido también importantes ingresos procedentes de arrendamientos de inmuebles sitios en Alemania.

- Don KKK, quien tiene su domicilio declarado en Pamplona, Navarra, y actúa como administrador de la entidad, no acepta las afirmaciones contenidas en la diligencia que, sin firma, aportó la AEAT al efecto de demostrar que desconoce el funcionamiento de la sociedad de la que es administrador.

- Que el segundo administrador es CCC, entidad domiciliada en Bruselas, de la que es representante don JJJ.

- Que en una visita realizada al domicilio de la entidad (c/ FFF, Pamplona) don KKK ha declarado que: (1) ese es el domicilio de la sociedad; (2) que las actividades de la sociedad se realizan en territorio común y también en Alemania; (3) que la contabilidad se encuentra en el domicilio social, si bien en el momento en que se personó la inspección de la AEAT se encontraban en Madrid al efecto de ser auditada; (4) que, en la visita que hizo la AEAT el 11 de abril, no se le comunicó en ningún momento la finalidad de la misma; (5) que la gestión del negocio se lleva en el domicilio social ya que sus registros contables y sus operaciones son sencillamente un volcado de ingresos y gastos, salvo las operaciones de Alemania que se registran allí; (6) es en el domicilio social donde tienen lugar las Juntas y los Consejos de administración, aunque no son frecuentes; (7) que los administradores son CCC, entidad domiciliada en Bruselas, y él mismo, domiciliado en Navarra donde presenta sus declaraciones del IRPF desde 2009, aunque anteriormente las presentaba en Bizkaia dado que no residía en Navarra todos los días de la semana; (8) que en la constitución de la sociedad figura como domicilio fiscal el de un despacho de asesores porque se trata de un servicio que se les viene prestado desde entonces; (9) que el mayor valor del inmovilizado de la entidad viene dado por un inmueble sito en Berlín por lo que para su explotación se constituyó una sucursal en Alemania, y (10) una relación donde detalla el valor de otros elementos del activo de la sociedad.

(II) Continúa la HFN -en el escrito por el que rechaza la propuesta de cambio de domicilio- con cita de la Ley Foral General Tributaria y del Convenio Económico, así como diversas sentencias y de la propia Resolución 4/2009 de esta Junta Arbitral, con la finalidad de resumir los criterios que han de emplearse en la determinación del domicilio fiscal de las sociedades, para adentrarse después en los Informes aportados por la AEAT, antes resumidos, afirmando que:

- Las diligencias levantadas por las actuarias en la visita al domicilio fiscal de la entidad, el 11 de abril, carecen de los efectos que pretende atribuirles la AEAT ya que adolecen de defectos y omisiones que impiden considerarlas ciertas ya que una no está firmada y, la otra, recoge una conversación celebrada por teléfono entre una actuario y doña LLL (en Madrid), por lo que no pudo ser oída por el firmante, don KKK, que se encontraba en Pamplona.

- Los mismos u otros defectos se aprecian en la diligencia que también se levantó el 12 de abril de 2012, ya que tampoco está firmada por don KKK.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Estos defectos, a juicio de la HFN, resultan relevantes ya que muchas de las afirmaciones contenidas en los Informes de la AEAT toman su causa en las actuaciones recogidas en las diligencias mencionadas.

- A iguales conclusiones se llega si se examinan las actuaciones desarrolladas por la AEAT en Madrid, ya que de ellas se desprende que CCC es una entidad domiciliada en Bruselas, si bien, al ser su representante don JJJ (domiciliado en Madrid), se toma como domicilio fiscal de la sociedad el particular del administrador, sin que, en todo caso, se aporte prueba alguna que demuestre que la contabilidad de la entidad se encuentra en este lugar.

(III) En consecuencia, la HFN rechaza la propuesta de cambio de domicilio formulada por la AEAT, por cuanto no ha quedado desmentido que la entidad fue constituida y domiciliada desde su creación en Navarra, donde se localizaba su asesoramiento y dirección y donde se encontraba su único empleado y después administrador mancomunado. Tampoco se desmintieron en forma alguna las afirmaciones hechas por don KKK que se recogen en la diligencia levantada por la propia HFN (lugar de llevanza de la contabilidad, celebración de Consejos y Juntas; realización de actividades; etc.): Es decir, a juicio de la HFN el domicilio fiscal de (AAA) se debía considerar situado en Navarra.

4º El 13 de enero de 2012, por resolución del Presidente de esta Junta Arbitral se declaró tener por planteado el conflicto admitiéndolo a trámite y notificarlo a la Hacienda Foral de Navarra, otorgándole el plazo de un mes para la presentación de las alegaciones que conviniesen a su derecho y para la aportación de cuantas pruebas considerase pertinentes. Al tiempo se requería a las Administraciones en conflicto para que lo notificasen a la interesada y se abstuviesen de cualquier actuación relativa al objeto del conflicto hasta la conclusión del procedimiento, sin perjuicio de que la Administración que viniese gravando al contribuyente continuase sometiéndolo a su fuero.

5º En 17 de febrero de 2012 la HFN presenta ante esta Junta Arbitral escrito de alegaciones con aportación de numerosas pruebas, exponiendo una argumentación de la que resumimos los aspectos más relevantes:

- En cuanto a la finalidad de lucro perseguida por AAA al domiciliarse en Navarra con el objeto de beneficiarse de determinados incentivos fiscales aplicables en el impuesto sobre sociedades, y por tratarse de una entidad mercantil, nada debe objetarse ya que esta finalidad presidirá normalmente la totalidad de sus decisiones al tratarse de una empresa.

- En cuanto a la localización fuera de Navarra del domicilio fiscal de la entidad, tras citar las normas de aplicación contenidas en el Convenio, considera la HFN que se trata de una cuestión fáctica que no ha sido debidamente acreditada por la AEAT por cuanto las diligencias en las que ampara su propuesta adolecen de defectos que impiden su aceptación como pruebas, reiterando a este fin las observaciones contenidas en su Informe de 2011 sobre las muchas insuficiencias advertidas en el conjunto de diligencias aportadas por la AEAT (falta de información sobre los motivos de la actuación; falta de firma del sujeto pasivo; defectos en sus contenidos; apreciaciones subjetivas del actuario; etc.).

- Respecto de la cuestión de fondo -la ubicación del domicilio de la entidad señala la HFN que lo cierto es que el único local que posee AAA se encuentra en Navarra, siendo el lugar donde se prestan servicios por la persona que trabaja para la entidad o la administra, y cuyo emplazamiento en Navarra no dificulta en nada el desarrollo de sus actividades en diversos lugares en territorio común o en Alemania; dicho local no se ha desmentido que cuente con los elementos necesarios para albergar la dirección de la sociedad.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- En cuanto a otras pruebas, como son las cuentas bancarias localizadas en distintos sitios, aporta la HFN explicaciones que compatibilizan la existencia de varias cuentas con el hecho de que la localizada en Navarra pueda ser la de mayor importancia. y, señala, que tampoco la AEAT ha realizado indagaciones sobre el cometido de doña LLL demostrando falta de coordinación entre las actuaciones desarrolladas en Pamplona y Madrid; etc.
- De otra parte, la localización de la sociedad que se propone por la AEAT en determinados locales en Madrid, carece de base probatoria o de idoneidad para ello, sin que desmientan o prueben que no era en Navarra donde se desarrollaba la dirección de la entidad.

Añade a lo anterior la HFN una consideración con la que quiere explicar lo que a su juicio son las insuficiencias de las pruebas aportadas por la AEAT. Tal explicación consiste en estimar que la Administración del Estado se vio obligada a actuar, el 19 de octubre de 2011, con premura pues estaba próximo a su vencimiento el plazo de prescripción que afectaría a una segunda pretensión relacionada con el cambio de domicilio de AAA. Esta segunda pretensión tendría por objeto un reembolso que afectaría a casi once millones de euros correspondientes al tercer trimestre del IVA, ejercicio 2007, que la sociedad había ingresado en la HFN, y que, de haberse demorado la petición formulada por la AEAT, habría prescrito. Ahora bien, argumenta la HFN que en todo caso, en aplicación de los criterios de la LRJPAC, se hubiese producido la prescripción del derecho de la AEAT a reclamar dicha cantidad, pues el computo del plazo se inició el 19 de octubre de 2007 que fue el día en el cual el contribuyente realizó el ingreso de esta cuota.

En consonancia con lo anterior, la HFN solicita de esta Junta Arbitral un pronunciamiento que declare la localización en Navarra del domicilio fiscal de AAA y subsidiariamente, y de resultar en el objeto principal una resolución contraria a su anterior pretensión, se declare la prescripción del crédito correspondiente al tercer trimestre del IVA de 2007.

6º El 17 de septiembre de 2012, el Presidente de la Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción por plazo de dos meses y, designando ponente al vocal D. (...), emplazó por igual periodo a las partes para que aportasen cuantas pruebas y alegaciones estimasen convenientes.

7º Transcurrido el periodo de instrucción, el día 11 de febrero de 2013, el Presidente de la Junta Arbitral dictó acuerdo poniendo de manifiesto el expediente a las partes y los interesados para que, en el plazo de quince días, presentaran sus alegaciones finales.

8º El 1 de marzo de 2013 tuvo entrada en esta Junta Arbitral un escrito del Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra en el que se viene a reiterar en lo esencial la argumentación ya expuesta en su anterior escrito y cuyo contenido no es necesario resumir ahora ya que se centra nuevamente en: la irrelevancia de los motivos fiscales que pudo tener la sociedad para fijar su domicilio en Navarra; en la ineficacia de las actuaciones diligenciadas por la AEAT en Pamplona dadas las irregularidades advertidas en ellas; y en la insuficiencia de las pruebas obtenidas al margen de las anteriores diligencias. De otra parte, también se reiteran los argumentos referidos al alcance temporal que debe atribuirse al pronunciamiento de esta Junta Arbitral en relación con los créditos que deberían ser objeto de compensación entre las dos administraciones, sí bien añade en este escrito las siguiente argumentación:

- Que la competencia que tiene atribuida la Junta Arbitral en los conflictos sobre cambios de domicilio no está sujeta a ningún límite de carácter temporal pro praeterito.
- Cuestión distinta es la posible prescripción de las obligaciones que habrían de regularizarse entre Administraciones y de las obligaciones afectantes a los particulares, sobre las cuales, la interposición del conflicto tiene efectos interruptivos de la prescripción, como dispone el artículo 51 del Convenio.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Ahora bien este efecto no incide en las situaciones afectantes a los interesados para quienes que ya hubiese operado la prescripción por haber transcurrido el plazo de cuatro años.

- Por tanto, y de cara a la relación entre las Administraciones en conflicto, la solución debe seguir el mismo camino, siéndoles de aplicación a la prescripción de sus créditos el plazo de cuatro años previsto en las normas estatal y foral aplicables al caso en función de su verdadera naturaleza de créditos de derecho públicos, aunque no tributarlos. En tal sentido, estos derechos comienzan a prescribir a partir del momento en que pueden ejercitarse (criterio de la *actio nata* que se deduce del propio Código civil) coincidente con el día en el que se realizaron los ingresos por el contribuyente, sin que tal plazo quede sometido a condición ni a actuación posterior de ningún tipo, y debiendo computarse este plazo "de fecha a fecha".

- Aplicando lo anterior al caso, y habiéndose producido el ingreso correspondiente al IVA tercer trimestre de 2007, el día 19 de octubre de 2007, el día 19 de octubre de 2011, en que se plantea ante la HFN la propuesta de cambio de domicilio, se debe entender ya prescrito el derecho a percibir una compensación por este ingreso al haber transcurrido el plazo de cuatro años desde que tuvo lugar el ingreso (artículo 5 del Cc, y 48.2 LRJPAC).

Se acompañan a este escrito diversos documentos en apoyo de la argumentación jurídica desarrollada por la HFN en sus alegaciones (Informe del Servicio Jurídico de la AEAT; STS; Escrito de alegaciones presentadas por la Administración del Estado ante el Tribunal Supremo).

9º Por su parte, el 5 de marzo de 2013, la AEAT presenta sus alegaciones finales en las que, tras reproducir resumidamente las presentadas por la HFN, expone:

- En relación con las diligencias practicadas en el domicilio declarado por la entidad en abril de 2012 que no se ha desmentido que don KKK se encuentre contratado por AAA en calidad de vendedor y que frente a la HTN actúa en calidad de mero presentador de documentos, ni tampoco su desconocimiento sobre la sociedad que representa. De igual modo, tampoco se desmienten las declaraciones hechas ante las actuarios sobre su misión de limitarse a actuar ante la HFN y el Ayuntamiento de Pamplona según instrucciones recibidas desde Madrid; siendo de otra parte que los registros contables de la empresa se llevan también en Madrid, en la calle III, por la Sra. LLL, que es quien atendió por teléfono a las actuarios y quien figura como persona de contacto en las declaraciones tributarias de la sociedad. Este domicilio de Madrid es también el domicilio de otras entidades del mismo grupo. Tal realidad también se confirma con las propias actuaciones de la HFN donde se constata la condición de mero empleado de don KKK, por lo que es don JJJ quien ostenta la verdadera condición de administrador y actúa como tal. Así se desprende también de diversos contratos en los que aparece la firma de don JJJ (aportados al expediente por la HFN), de ser ésta la persona que ostenta esta condición desde la constitución de AAA, contratos que se formalizan en notarias de Madrid (en algún caso, con advertencia por parte del notario de la insuficiencia de poder de don JJJ, ante la ausencia de la firma de don KKK).

- En cuanto a la actividad desarrollada en el domicilio declarado en Pamplona, no se acredita que en aquel tenga lugar la contratación general de la entidad ya que ésta se relaciona con elementos patrimoniales sitos en territorio común. Antes bien, en esa dependencia de Pamplona lo que se realiza es la mera recepción de documentos y su transmisión al verdadero domicilio fiscal.

- Asimismo, en cuanto a los domicilios que la AEAT propone, situados en territorio común, manifiesta la Administración del Estado que su pretensión no requiere sino acreditar que la sociedad contribuyente no tiene su domicilio en Navarra, pues éste es el sentido del artículo 8 del Convenio como fue interpretado por esta Junta Arbitral en su Resolución en el conflicto 34/2011.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Que a la misma conclusión se llega si se aplica el criterio fijado en el Convenio Económico cuando, en determinados supuestos, fija el domicilio fiscal de las sociedades en el lugar en el que se localice el mayor valor de su inmovilizado.

- Finalmente, y en relación con la petición formulada por la HFN para que esta Junta Arbitral se pronuncie sobre el alcance temporal de la compensación de créditos que deberá tener lugar entra ambas Administraciones, en el caso en que se declare que la sociedad no tiene su domicilio en Navarra, la AEAT considera que carece de base legal en el Convenio Económico, donde no se encuentra una norma que atribuya esta competencia a la Junta Arbitral (principalmente su artículo 51), si bien y en todo caso, computándose los plazos de prescripción de forma ajustada a derecho, el crédito que podría reclamar la AEAT no habría prescrito por haberse reclamado dentro de plazo de cuatro años aplicable al efecto.

En consecuencia, la AEAT, reitera la petición que ya formulara en el planteamiento del conflicto.

10° También el 5 de marzo de 2012, en representación de AAA, comparece don KKK y presenta escrito de alegaciones en el que se opone a la pretensión de la AEAT en todos sus aspectos exponiendo:

- En cuanto a la existencia de un propósito de ahorro fiscal en la decisión de domiciliar a la sociedad en Navarra, porque la afirmación de la AEAT es una mera conjetura, y limitar la posibilidad de fijar libremente un domicilio resultaría contrario al propio Convenio Económico e, incluso, a la Constitución (libertades económicas).

- Porque, entre otros errores, los datos de las cuentas bancarias de AAA que presenta la AEAT son erróneos ya que, entre otras cosas, omiten los ingresos obtenidos en Alemania y los intereses derivados de sus capitales. En este mismo sentido, también omite la AEAT toda mención a las cuentas bancarias que la sociedad tiene en Alemania, que, sumadas a las que posee en Pamplona, son superiores en número y en saldos a las que posee en Madrid.

- Porque las funciones que desempeña don KKK en su calidad de administrador, se refrendan por la documentación que se acompaña al escrito. En particular: una declaración de doña LLL en la que manifiesta que las declaraciones que se recogen por la inspección de la AEAT en las diligencias de 11 de abril de 2011, no son exactas, puntualizando ahora que la contabilidad de AAA que se lleva en Madrid, lo es a efectos de la consolidación del grupo y su auditoría, y que la contabilidad de la sociedad se lleva en Pamplona y en Alemania, por las operaciones allí realizadas.

Acompaña a su escrito diversa documentación relativa a las entidades y movimientos bancarios que comprende varios ejercicios y a datos fiscales y contables referidos a la entidad CCC.

II. NORMAS APLICABLES

11° 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.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación.

12º Con independencia de lo que se expondrá más tarde sobre algunas manifestaciones obrantes en las alegaciones de las partes referentes a la competencia de esta Junta Arbitral para pronunciarse sobre alguna de las peticiones formuladas en este conflicto, debemos declarar ahora que 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 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que prevé:

1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

A este efecto, el artículo 43 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también declara:

Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse 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 número siguiente de este artículo.

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 en los citados artículos del Convenio Económico y en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral.

III.2. El fondo del asunto.

13º Las partes han instado de esta Junta Arbitral un primer y principal pronunciamiento relativo al cambio de domicilio de la entidad AAA, y, para el caso en el que se acordase acceder a la petición de cambio de domicilio promovida por la AEAT, un segundo pronunciamiento referido al momento al que se podrían retrotraer los efectos de la primera declaración, debiendo precisar si este efecto alcanzaría la compensación a realizar entre Administraciones que resultase de los ingresos realizados por la sociedad en la HFN correspondientes al tercer trimestre del IVA, ejercicio 2007.

Comenzaremos por la primera cuestión relativa al cambio de domicilio de la sociedad AAA ya que la segunda pende de la resolución que se adopte en la primera.

14º Del examen de las pruebas aportadas por la AEAT, parte a quien incumbe la carga de la prueba de demostrar los hechos en que se fundamenta su pretensión pues las declaraciones tributarias presentadas por la entidad han venido manifestando tener el Domicilio fiscal en Pamplona –calle FFF- pruebas sometidas a crítica y contradicción por parte de la HFN, podemos ya adelantar que no existen evidencias o indicios suficientes para acceder al cambio

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

de domicilio cuya declaración se insta de esta Junta Arbitral. Y ello por las razones que pasamos a exponer.

A los efectos que ahora interesan, el artículo 8 del Convenio Económico dispone

1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

(...)

b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Este precepto ha sido interpretado por esta Junta Arbitral en el sentido declarado en nuestra Resolución 32/2011, cuando hemos dicho que:

“La norma nos remite por tanto al domicilio social, al lugar donde esté centralizada la gestión de la sociedad o donde se desarrolle la dirección de los negocios, etc., si bien nos encontramos con que los términos empleados en la precitada disposición del Convenio Económico no se encuentran definidos en la propia Ley, razón por la que el sentido de la norma debe necesariamente completarse con elementos obtenidos fuera de ella.”

Y, a este efecto, hemos aceptado que son ilustrativos "los criterios fijados en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, pues gozan de un componente de autoridad y de lógica que, como veremos a continuación, es reconocido por parte de la jurisprudencia de nuestros tribunales y por las propias Administraciones en conflicto, quienes se vienen remitiendo de forma reiterada, entre otros, a los criterios que se contenían el citado Reglamento.

En efecto, el artículo 22 de aquella disposición, al definir el lugar de dirección de los negocios y la sede de la gestión administrativa, remitía al lugar en el que concurrían las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales. y, en cuanto a la concreción del territorio donde radique el mayor valor del inmovilizado de una entidad, lo ubicaba en el lugar en el que radicase el mayor valor de los elementos del inmovilizado material, calculado según su valor neto contable (artículo 23).”

Pues bien, aplicando los anteriores criterios al presente conflicto hemos de considerar que las pruebas aportadas por la AEAT no permiten concluir que la sociedad tiene un domicilio fiscal situado fuera de Navarra, pues la localización de la actividad -sea la ubicación de los inmuebles o de la planta de energía- no es un criterio fijado en el Convenio a estos efectos, aunque pudiera constituir un indicio a valorar en el conjunto de las pruebas existentes (ello con independencia de los posibles errores que se hubiesen cometido en la concreción de estos

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

elementos patrimoniales de que es titular la sociedad y de su relativa importancia, según ha expuesto la sociedad en las alegaciones presentadas ante esta Junta Arbitral); ni pueden ser tampoco relevantes las manifestaciones del portero de una finca distinta del local donde se localiza el domicilio fiscal declarado -calle FFF, Pamplona-. Antes bien, de pruebas distintas a las anteriores, se deduce que existe un contrato de arrendamiento a favor de (AAA) por el local sito en la calle FFF, único local a disposición de la entidad; y se ha verificado, en una visita inspectora, que allí se localiza a uno de los dos administradores de la sociedad; siendo un local donde está identificada la sociedad y existen documentación y enseres relacionados con su actividad y suficientes para desarrollarla.

15° De otra parte, deben ser objeto de especial consideración las diligencias de 11 de abril de 2011, levantadas por la Inspección de la Administración estatal, ya que las mismas han sido objeto de controversia y rechazo por parte de la HFN y también por don KKK y doña LLL.

Dada esta controversia hemos de partir del hecho, reconocido en nuestro ordenamiento, de que las diligencias levantadas por la Inspección de los tributos se presumen ciertas, pero siempre que se reflejen hechos directamente constatados por los funcionarios que las otorgan, en el ejercicio de sus funciones, y solamente en la medida en que se constatan hechos, pues caen fuera del ámbito de esta presunción de veracidad las cuestiones de derecho y las apreciaciones personales de quienes las suscriben. A ello debe añadirse que la firma de las diligencias por parte de los obligados tributarios no añade a estas un especial valor probatorio distinto del que ya poseen, sino tan solo el dato de contener hechos aceptados por el obligado tributario que las firma, con lo que estos sujetos -los firmantes- quedan vinculados a sus propias manifestaciones de conocimiento.

Ahora bien, ni la presunción de veracidad que la Ley les atribuye, con los límites señalados, es indestructible, ni la vinculación a sus contenidos de quien firma una diligencia, es inmodificable.

Pues bien, advertido lo anterior y del examen de estas diligencias se desprende que la diligencia de constancia de hechos nº 1 (según consta en el documento aportado al expediente), de 11 de abril de 2011, no está firmada ni por el obligado tributario ni las actuarios. La diligencia afirma haberse levantado en el domicilio de la sociedad siendo atendida la Inspección por don KKK en calidad de "trabajador" y contiene un conjunto de preguntas y respuestas de las que interesa destacar que:

- Cuando se interroga al obligado por el lugar en el que se "lleva" la contabilidad, la respuesta se refiere al hecho de no encontrarse en el domicilio ("están...").
- Cuando se interroga por la recepción de la correspondencia en ese local, la respuesta es afirmativa; por la gestión administrativa y la dirección del negocio, la respuesta remite a las gestiones fiscales y con el Ayuntamiento; siendo afirmativa también en cuanto a ser el lugar en el que se toman las decisiones de la empresa.
- Cuando se interroga por el número de trabajadores, la respuesta señala que son cuatro.

La diligencia de constancia de hechos nº 2, de 11 de abril de 2011, está firmada por el obligado tributario y por las actuarios. La diligencia afirma haberse levantado en el domicilio de la sociedad siendo atendida la Inspección por don KKK en calidad de "contable", Contiene un conjunto de preguntas que se han formulado por teléfono a Madrid (no se indica el número al que se dirigió la llamada) de las que interesa destacar que:

- Cuando se interroga por la actividad y por otras empresas del grupo al que se adscribe AAA, la respuesta viene a afirmar indirectamente que el domicilio fiscal de la entidad, es el mismo que el de otras empresas del mismo grupo: el local en el que se desarrolla la visita, sito en la calle FFF en Pamplona.
- En las restantes preguntas, las contestaciones vienen a reiterar lo reflejado en la primera diligencia ("estar" la contabilidad en Madrid; recibirse en ese domicilio en

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Pamplona la correspondencia; y ser también el lugar de la gestión administrativa y de dirección del negocio), añadiéndose a ello el hecho de ser el lugar donde se celebran las reuniones del consejo de administración y de la Junta de accionistas.

En la tercera diligencia de constancia de hechos nº 3, firmada exclusivamente por las actuarios en las dependencias de la AEAT al día siguiente de las anteriores diligencias, lo que se hace en ella es reflejar algunos datos o hechos que quedaron constatados en la visita del día 11, hechos que no desmienten la localización del domicilio de la sociedad en el lugar declarado (v. gr. cartel en la puerta con su denominación; enseres propios de una oficina, etc.) y se recopila, analiza y comenta el contenido de las diligencias de 11 de abril.

Es decir, dejando al margen las apreciaciones o comentarios expuestos en la tercera diligencia por parte de las actuarios (pues no se ven afectados por la presunción de veracidad), lo cierto es que las manifestaciones y otros hechos que se recogen en estas diligencias, junto con las explicaciones posteriormente aportadas por don KKK y doña LLL, permiten entender que el domicilio fiscal declarado por AAA, sito en Pamplona en la calle FFF, es el lugar donde se lleva normalmente la contabilidad de la empresa, es factible localizar a uno de sus administradores, se remite la correspondencia, se celebran reuniones de dirección, etc., pues la ubicación en Pamplona no se ve afectada por la localización de los inmuebles con los que se relaciona la actividad de la sociedad ya que ello solamente tendría alguna incidencia si hubiésemos de acudir al tercero de los criterios que establece el Convenio Económico para determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas.

16º De otra parte, y aun siendo cierto que algunos datos que han sido constatados por la AEAT en sus alegaciones y pruebas no quedan satisfactoriamente explicados -el carácter con el que actuó don KKK ante la Inspección y la forma en la que se identifica ante las actuarios-, también lo es que la AEAT no ha podido demostrar, como le correspondía, que la contabilidad se llevase y estuviese situada en un lugar distinto al domicilio declarado, pues queda explicado su traslado temporal a Madrid, además de que se acredita e identifica a las personas que tienen encomendada esta función tanto en Pamplona como fuera de España. Del mismo modo, se explica también la permanencia del otro administrador mancomunado en Madrid pues lo es en representación de una tercera sociedad, teniendo también esta persona responsabilidades con el grupo societario con el que se relaciona a AAA.

Es decir, del conjunto de las pruebas aportadas a este expediente se deduce que no ha quedado desvirtuado el contenido de las declaraciones tributarias hechas por AAA al manifestar que su domicilio fiscal se situaba en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra, razón por la que no procede acceder a la petición formulada en el planteamiento de este conflicto por parte de la AEAT.

17º Finalmente queda por declarar que, habiendo desestimado la pretensión de cambio de domicilio de AAA formulada por la Administración del Estado, no procede entrar a examinar la petición hecha por la HFN en relación con el efecto temporal que debiera darse a nuestra resolución de haber tenido un contenido diferente ni tampoco las cuestiones que pudieran afectar a la competencia de esta Junta Arbitral para pronunciarse sobre esta última cuestión.

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra adopta el siguiente:

ACUERDO

Desestimar la pretensión formulada por la Administración del Estado y declarar que AAA debe entenderse que está domiciliada fiscalmente en Navarra.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

IV. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 11 de junio de 2013.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sala tercera. Sección segunda

Sentencia de 9 de febrero de 2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de febrero de dos mil quince

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso contencioso-administrativo 356/13, interpuesto por la Administración General del Estado frente a la resolución adoptada el 11 de junio de 2013 por la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto 44/2011, referido al cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA Han sido partes demandadas la Comunidad Foral de Navarra y AAA, representadas, respectivamente, por los procuradores don (...) y doña (...).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 13 de enero de 2012, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria promovió un conflicto (número 44/2011) frente a la Comunidad Foral de Navarra y ante la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y dicha Comunidad, según la redacción aprobada por la Ley 25/2003, de 15 de julio (BOE de 16 de julio), referido al cambio de domicilio fiscal de la compañía AAA (en lo sucesivo, AAA). En opinión de la Agencia promotora del conflicto, dicha sociedad, que decía tener su domicilio fiscal en Navarra, en la calle FFF de Pamplona, en realidad estaba domiciliada en el territorio común, según se desprendía de las actuaciones llevadas a cabo cerca de ella. Por ello, solicitó que, a partir del 2 de junio de 2006, se reputase modificado el domicilio declarado por AAA, ubicándolo en territorio común.

En resolución de 11 de junio de 2013, la Junta Arbitral desestimó la pretensión de la Administración del Estado y declaró que AAA está domiciliada fiscalmente en Navarra.

La Junta razona que, con arreglo al artículo 8 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el lugar donde se lleva a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad es el criterio preferente para determinar el domicilio fiscal, conceptos jurídicos indeterminados aquellos dos para cuya precisión debe acudir al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (BOE de 21 de octubre) [apartado 14º].

A partir de aquí, expone que de las pruebas practicadas no se obtienen evidencias o indicios suficientes para acceder al cambio de domicilio pretendido, deduciéndose lo contrario, porque existe un contrato de arrendamiento a favor de AAA por el local sito en la calle FFF, en el que se localiza a uno de los administradores de la sociedad (don KKK), se identifica a la compañía y existen documentación y enseres relacionados con su actividad, suficientes para desarrollarla (apartado 14º). Analiza las diligencias de constancia de hechos levantadas por la Inspección de los Tributos del Estado el 11 de abril de 2011, infiriendo que el mencionado domicilio es el lugar donde se lleva normalmente la contabilidad de la empresa, donde se localiza al mencionado administrador, se remite la correspondencia y se celebran reuniones de dirección, etc. (apartado 15º); y, si bien son ciertos algunos de los datos manejados por la Agencia Estatal (el

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

carácter con el que actuaba el Sr. KKK cerca de la Inspección de los Tributos y la forma en que se identificó ante las actuarias, como un simple auxiliar administrativo, limitado a realizar la gestiones que le señalaban desde Madrid), también lo es que la Agencia no pudo demostrar, como le incumbía, que la contabilidad se llevase y estuviese situada en lugar distinto del domicilio declarado, acreditándose y siendo identificadas las personas que tienen encomendada tal función en Pamplona y fuera de España. Por todo ello, concluye que «de las pruebas aportadas [...] se deduce que no ha quedado desvirtuado el contenido de las declaraciones tributarias hechas por (AAA) al manifestar que su domicilio fiscal se situaba en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra» (apartado 16°).

SEGUNDO.- La Administración General del Estado interpuso el presente recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 9 de septiembre de 2013. Una vez admitido y recibido el expediente administrativo, se le dio traslado para que formalizase la demanda, lo que verificó el 2 de diciembre de 2013, solicitando el dictado de sentencia que anule la resolución impugnada y declare que AAA ha tenido ubicado su domicilio fiscal desde el 2 de junio de 2006 en Madrid.

Para cimentar tal pretensión formula las siguientes alegaciones:

1º) De las pruebas aportadas se desprende que la dirección de los negocios y la gestión administrativa de AAA no se lleva a cabo en Navarra, sino en territorio común, por las siguientes razones:

(a) La entidad, desde su constitución el 2 de junio de 2006, pertenece a BBB (en la actualidad, RRR), en un 70%, y DDD, en un 30%, que tienen sus domicilios en territorio común. La primera de las dos sociedades se nombró administradora única, designando a don JJJ, con domicilio en Madrid, como su representante persona física para el ejercicio del cargo de administrador único de AAA. A partir del 11 de abril de 2008, la representación de esta compañía se atribuye a dos administradores mancomunados: CCC, domiciliada en Madrid y representada por el citado Sr. JJJ, y don KKK, que no tiene domicilio en Navarra, sino en Bilbao. Considera que el territorio común es el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, habida cuenta del domicilio de quienes tienen el control de la actividad empresarial.

(b) La oficina o dependencia donde se verifica normalmente la contratación general de la entidad radica en el territorio común, sin perjuicio de las ventas propias y las características de la sucursal existente en Pamplona, dada la naturaleza de las actividades ejercidas, inicialmente la inmobiliaria, ampliada desde el 29 de septiembre de 2008 a la producción de energía. Durante los ejercicios 2006 y 2007 la actividad -inmobiliaria- se centralizaba en Madrid, mediante el arrendamiento de un inmueble aportado por los socios, que se transmitió el 6 de julio de 2007. Durante el ejercicio 2008 se inició la actividad de producción de energía en Cáceres. En los ejercicios 2009 y 2010 continúa esta segunda actividad, arrendándose un local en Castellón y otro en Madrid. De lo anterior obtiene que la actividad principal no se llevaba a cabo en Navarra, sino en territorio común.

(c) Don JJJ, residente en territorio común, adoptaba las decisiones estratégicas relevantes referentes a la contratación y las gestiones de AAA: (i) era el representante del socio mayoritario, con una participación del 70%; (ii) como tal suscribió el contrato de arrendamiento de la oficina de Pamplona y la escritura pública de transmisión del inmueble de Madrid, que hasta la fecha de la enajenación constituía el único inmovilizado de la compañía y cuyo arrendamiento era su principal actividad económica; (iii) pese a la administración formalmente mancomunada desde 2008, la dirección de la sociedad la siguió realizando real y efectivamente él desde Madrid, como se comprueba de las manifestaciones de don KKK o del hecho de que todas las escrituras de venta de inmuebles que se han formalizado entre los años 2009 a 2011 lo fueran en notarías de dicha Villa.

(d) Don KKK, único trabajador de la sociedad y desde el 11 de abril de 2008 también administrador mancomunado, realizaba gestiones, incluso ventas inmobiliarias, pero no adoptaba decisiones estratégicas relevantes referentes al tráfico de la entidad. Era auxiliar administrativo y realizaba exclusivamente gestiones y trámites con Hacienda y el Ayuntamiento

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

de Pamplona. En la oficina de esta ciudad se realizaban principalmente venta de apartamentos de GGG (Huelva). En el portal de la calle FFF hay una placa de oficina donde consta en pequeño y a la izquierda AAA, ocupando la mayor parte la leyenda "XXX". El Sr. KKK era un vendedor con categoría de auxiliar administrativo y en la mayoría de las declaraciones fiscales figura como simple presentador de los documentos, declarándose como persona de contacto a doña LLL con un número de teléfono perteneciente a Madrid. Aun más, cuando se le formulan por las inspectoras determinadas preguntas, manifiesta su desconocimiento y ofrece la solución de llamar por teléfono a Madrid.

(e) La mayoría de las cuentas bancarias de la entidad están abiertas en Madrid.

De todo lo anterior, la Administración demandante infiere que la gestión y dirección de la sociedad, desde su constitución, es y ha sido realizada por don JJJ, representante tanto del administrador único y socio mayoritario BBB, como del mancomunado CCC. El otro administrador mancomunado realiza únicamente trabajos administrativos y de venta. Por ello, entiende acreditado que la sede de la dirección efectiva del sujeto pasivo está situada en el ámbito de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el domicilio fiscal del Sr. Colomer, sito en la calle MMM, o, en su caso, en la calle NNN, domicilio social de CCC.

2º) La contabilidad principal se llevaba de modo permanente, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales, desde el territorio común. En concreto, en la calle NNN de Madrid, desde donde doña LLL contestó telefónicamente a distintas preguntas en la inspección realizada el 11 de abril de 2011 en la oficina pamplonesa de AAA, identificándose como contable de distintas empresas, entre ellas, de esta última.

3º) Los administradores o gerentes de la entidad, en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales, están domiciliados fiscalmente fuera de Navarra.

4º) En cuanto al criterio subsidiario para la determinación del domicilio fiscal de las entidades jurídicas (el lugar en el que radica el mayor valor del inmovilizado), subraya que el territorio navarro no existe ningún elemento del mismo, radicando todo en Madrid (la mayoría), Castellón (un inmueble) y Cáceres (planta solar).

5º) Juzga improcedente fijar el domicilio fiscal de AAA en Navarra, porque en la normativa autonómica [Ley Foral de Navarra 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de enero de 1997), artículos 41 a 47] existe un beneficio fiscal no contemplado en la estatal (la reducción por dotación a la reserva especial para inversiones), que supone la reducción de la base imponible en el 45% de las cantidades procedentes del beneficio contable del ejercicio.

6º) La resolución de la Junta Arbitral carece de consistencia y de fundamento, pues no aprecia debidamente las numerosas pruebas practicadas. Entiende que la existencia del contrato de arrendamiento sobre el local de Pamplona resulta indiferente a los efectos que ahora interesan, siéndolo también que uno de los dos administradores mancomunados se localice en él, pues el criterio correcto es el domicilio fiscal de los mismos. También considera irrelevante que la sociedad esté identificada en ese local y que en él existan documentos y enseres relacionados con la actividad societaria, siendo lo importante la contabilidad, sin perjuicio de que, en función de las pruebas, no cabe concluir que esos documentos y enseres fueran suficientes para el desarrollo de la actividad social. Añade que de las diligencias de constancias practicadas el 11 de abril de 2011 se obtiene que el alquiler de inmuebles se realizaba fuera de Navarra y la producción de energía en SSS (Córdoba), que la contabilidad se llevaba en Madrid, desde donde partían las órdenes sobre la gestión administrativa y la dirección del negocio.

TERCERO.- La Comunidad Foral de Navarra contestó la demanda mediante escrito presentado el 26 de diciembre de 2013, solicitando la desestimación íntegra del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

No obstante ser tal su pretensión, inicia la oposición a la demanda manifestando que, aunque ser aceptara a efectos puramente argumentativos que la gestión de AAA no se lleva a cabo desde Pamplona, aun en ese caso, tampoco la demanda hallaría sustento alguno, puesto que no se ha acreditado, ni intentado acreditar, que la efectiva dirección de la entidad se realizase desde Madrid, menos aún en la calle MMM (domicilio particular del Sr. JJJ), y, tampoco, desde el 2 de junio de 2006.

Después de exponer las reglas legales para fijar el domicilio fiscal, concluye que, con arreglo al primer criterio señalado en el artículo 8 del Convenio Económico entre el Estado Navarra, en este caso hay que fijarlo en la oficina sita en la calle FFF de Pamplona, que goza de placa exterior, con la denominación y sede de la compañía, dotada de mobiliario, archivos, equipos informáticos, telefonía, etc., y en la que presta sus servicios el trabajador de la sociedad, sin que exista otro centro de trabajo. Dicho trabajador, que, además es administrador mancomunado de la sociedad, está domiciliado en Pamplona y presenta sus declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas en Navarra, manifestó que la contabilidad se lleva en la oficina, si bien los libros "están" en Madrid por causa de su auditarla. Añade que constan facturas periódicas por las que la sociedad paga el servicio de asesoramiento fiscal y contable a una empresa de Pamplona.

Niega toda virtualidad a las diligencias de constancias de hechos levantadas el 11 de abril de 2011 por la Inspección de los Tributos del Estado. La primera no está firmada por nadie (ni por el obligado tributario ni las actuarias); en la segunda se hace referencia a unas llamadas a Madrid para responder a las preguntas formuladas, que no pueden contestarse por el personal presente en la oficina de Pamplona (se ignora el destinatario de las llamadas y el número al que se dirigen); y la tercera, firmada exclusivamente por las inspectoras el día siguiente en las dependencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, deja constancia de hechos que no desmienten la localización del domicilio social de la compañía en el lugar declarado.

Expone que, habida cuenta de su objeto social, AAA no necesita un gran inmovilizado ni una plantilla numerosa. Subraya que las facturas derivadas de la gestión ordinaria de la oficina se emiten en Pamplona, las nóminas corresponden a trabajadores domiciliados en dicha ciudad y las facturas de asesoramiento fiscal y contable se pagan a una empresa HHH radicada en el mismo lugar. Las juntas universales y los consejos de administración de la compañía se celebran en la capital navarra.

Concluye que, si aparece acreditado que la gestión del negocio radica en Pamplona, resulta indiferente el criterio del domicilio de los administradores o gerentes. En cualquier caso, estima un hecho conforme que los administradores son don KKK, vecino de Pamplona, y CCC, domiciliada en Bélgica, si bien su representante tiene domicilio en Madrid. Por el contrario, el hecho de la que titularidad de las participaciones sociales recaiga en dos sociedades con domicilio en territorio común no quiere decir nada. Considera que del expediente se obtiene que AAA ejerce una importante actividad económica, tanto en España como en Alemania, con carácter autónomo, independiente de la que sus accionistas desarrollan.

Mediante otrosí interesó el recibimiento del proceso a prueba, para acreditar el domicilio fiscal de don PPP.

CUARTO.- La mencionada compañía contestó a la demanda el 26 de febrero de 2014, interesando su desestimación.

Considera que, conforme al marco jurídico de referencia, se entiende que las personas jurídicas que tienen en Navarra su domicilio social tienen también el domicilio fiscal en la misma Comunidad si en ella está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Se opone a que se considere como su domicilio fiscal el de sus socios mayoritarios BBB y DDD, pues goza de autonomía respecto de ellas, autonomía que comprende la de fijar el domicilio fiscal. En su opinión, la tesis de la Administración demandante vulnera los artículos

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

7.c) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, así como el artículo 19 de la Constitución. Destaca la contradicción en que incurre dicha Administración al pretender como domicilio fiscal el particular del administrador de BBB, en Madrid, y no el de esta compañía, radicado en León.

Rechaza que haya fijado el domicilio fiscal en Navarra por razones de conveniencia, para obtener las ventajas que otorgan los artículos 41 a 47 de la Ley foral reguladora del impuesto sobre sociedades, pues no hay ninguna base legal para ello, sin perjuicio de responder a una mera conjetura, huérfana de apoyo probatorio.

Expone los ingresos de explotación de la compañía entre los ejercicios 2007 a 2010.

	2007		2008		2009		2010	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
Alquileres Alemania	156.259,08	11,09	953.004,57	32,20	1.153.918,47	45,21	1.115.330,52	45,71
Intereses en Navarra			1.997.397,53	67,50	1.125.112,51	44,08	649.444,65	26,62
Total Navarra y Alemania	156.259,08	11,09	2.950.402,10	99,70	2.279.030,98	89,29	1.764.775,17	72,33
Alquileres territorio común	1.152.534,24	88,11		0,00	201.321,45	7,89	594.816,96	24,38
Ingresos energía fotovoltaica.			8.915,76	0,30	72.137,18	2,83	80.350,33	3,29
Total Territorio Común	1.152.534,24	88,11	8.915,76	0,3%	273.458,63	10,71	675.167,29	27,67
TOTAL ingresos	1.313.793,32	100,00	2.959.317,86	100,00	2.552.489,61	100,00	2.439.942,46	100,00

A la vista del anterior cuadro afirma que la Agencia Estatal de Administración Tributaria omite la existencia de la principal actividad de la sociedad: arrendamiento de inmuebles y promoción inmobiliaria en Berlín, así como los intereses devengados como contraprestación de los servicios de cesión de capitales a terceros, actividad esta última siempre desarrollada en Navarra.

De todos esos datos deduce que en el periodo 2007 los ingresos en territorio común fueron de 1.157.534,24 euros (el 88,11%) y en Alemania de 156.259,08 euros (11,89%). En el ejercicio 2008 fueron, respectivamente de 8.915,76 euros (0,30%) y 1.957.397,53 (67,50%), sumas a las que hay que añadir 953.004,57 euros, en concepto de intereses (32,20%); es decir, los ingresos obtenidos en Alemania y Navarra representaron el 99,70 por 100 del total. En 2009 los parámetros fueron, respectivamente, 273.458,63 euros (10,71%), 1.153.918,47 euros (45,21%) y 1.125.112,51 (44,08%); es decir, los ingresos por las actividades en Navarra y en Alemania representaron un 89,20%. Finalmente, en 2010, las cifras fueron de 675.167,29 euros (27,67%), 1.115.330,52 euros (45,71%) y 649.444,65 euros (26,61%), respectivamente; Alemania y Navarra representaron un 72,33%.

Respecto de las cuentas bancarias de la sociedad, discrepa de la relación presentada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria: omite dos cuentas en Berlín (en el (...) -números xxx y xxx) e incluye cuentas inexistentes en el (...) (número xxx), (...) (número xxx) y (...) (número xxx). Concluye que la compañía tiene dos cuentas en Alemania una en Madrid y otra en Navarra, siendo esta última la única que registra operaciones desde el principio, es decir, desde el ejercicio 2006.

Niega todo valor a las diligencias de constancia levantas por la Inspección de los Tributos en abril de 2011 y recuerda que, con el escrito de alegaciones ante la Junta Arbitral, acompañó como anexo una manifestación de doña LLL, debiéndose obtener de esa declaración y de otros documentos (anexos 7 y 4 de dicho escrito), que la contabilidad se llevaba exclusivamente en Pamplona y en Berlín, que la auditoría de las cuentas consolidadas de AAA como matriz y de diecinueve filiales para la producción de energía fotovoltaica la realiza la firma EEE, domiciliada en Madrid y que don KKK, con residencia en Pamplona, es administrador mancomunado de la

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

sociedad y, además, se encarga de la llevanza de la contabilidad y del cumplimiento de las obligaciones fiscales y mercantiles. Precisa que de la contabilidad en Berlín se encarga III y en Pamplona HHH.

Niega que todo el inmovilizado radique en territorio común, presentando el siguiente cuadro:

	SITUACIÓN DEL INMOVILIZADO							
	2007		2008		2009		2010	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
Inmovilizado Alemania	33.221.399,61	100	32.673.110,64	99	31.859.042,61	98	31.444.783,61	53
Inmovilizado Territorio Común		0	4.645.879,39	1	4.696.551,70	2	28.548.576,01	47
T. inmovilizado	33.221.399,61	100	37.318.990,03	100	36.555.594,31	1	59.993.359,62	100

En resumen, la mayor parte del inmovilizado material en cada uno de los periodos impositivos de referencia (2007 a 2010) radicaba en Alemania (el 100% en 2007, el 99% en 2008, el 98% en 2009 y el 53% en 2010).

Termina indicando que se confunde la Administración demandante cuando afirma que el Sr. KKK tenía su residencia fiscal en el País Vasco, y no en Navarra, pues en esta Comunidad Foral presentó las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2009 a 2012. Por otro lado, CCC es una entidad con domicilio social y fiscal en Bélgica.

Interesó el recibimiento del proceso a prueba, para acreditar las cuentas bancarias de la que es titular y las entidades y sucursales en las que las tienen abiertas.

QUINTO.- En auto de 13 de marzo de 2014, se acordó recibir el pleito a prueba, admitiéndose y siendo declaradas pertinentes las pruebas documentales propuestas por las partes.

SEXTO.- Cerrado el periodo de prueba, se dio traslado para conclusiones, trámite que los litigantes evacuaron el 8 de septiembre (la Administración demandante), el 24 de septiembre (la Comunidad Foral de Navarra) y el 6 de octubre de 2014, AAA.

SÉPTIMO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 8 de octubre de 2014, fijándose al efecto el día 4 de febrero de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. J(...), Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto de este recurso contencioso-administrativo, instado por la Administración General del Estado, es la resolución adoptada el 11 de junio de 2013 por la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, resolutoria del conflicto (número 44/2011) promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a dicha Comunidad Foral, en relación con el domicilio fiscal durante los ejercicios 2006 a 2010 de AAA. La Junta Arbitral desestimó la pretensión de la Administración del Estado y declaró que AAA estaba domiciliada fiscalmente en Navarra durante dichos periodos impositivos.

El debate es sustancialmente fáctico. Basta leer los escritos de las partes para comprobar que sus discrepancias se limitan a la valoración de los documentos incorporados al expediente administrativo y de los traídos al proceso en la fase de prueba, así como respecto de las inferencias que obtienen de los mismos en orden a determinar dónde la mencionada compañía

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

tenía durante los años considerados «centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios».

Existe consenso sobre el marco normativo que ha de servir para resolver la contienda y, en particular, sobre los criterios legales para determinar el domicilio fiscal de AAA. En efecto, todas las partes están de acuerdo en que hay que acudir el artículo 8.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en la redacción de la Ley 25/2003, conforme al que se entienden domiciliadas en Navarra «las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al criterio donde radique el mayor valor de su inmovilizado».

Existe, pues, un criterio preferente, el del domicilio social, condicionado a que en el mismo esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, hasta el punto de que el domicilio fiscal se reputará ubicado en Navarra si dichas gestión y dirección se realizan en su territorio, aunque el domicilio social esté en otro lugar (no de otra manera cabe interpretar la frase «en otro caso, cuando realice en Navarra dicha gestión y dirección»), El criterio subsidiario, es el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Es un hecho indiscutido que AAA tiene su domicilio social en Navarra (en la calle FFF). Sin embargo, la Administración demandante niega que en el mismo esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, pues, a su entender, de la prueba practicada se deduce que esas tareas se llevan a cabo en el territorio común, conclusión a la que se oponen la Comunidad Foral de Navarra y la propia AAA.

Y en tal escenario dialéctico también hay consenso en cuanto a los criterios jurídicos a aplicar para fijar dónde una compañía lleva la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Todas están de acuerdo en que, como ha señalado nuestra jurisprudencia, ante la ausencia de una definición legal que permita acotar los conceptos jurídicos indeterminados "gestión administrativa" y "dirección de los negocios", se ha de acudir al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 [véanse nuestras sentencias de 4 de febrero de 2010 (recurso contencioso-administrativo 86/09, FJ 4º) y 17 de octubre de 2013 (recurso contencioso-administrativo 538/12, FJ 5º)], en el que se fijan las circunstancias que permiten determinar el lugar en el que una sociedad centraliza esas actividades. Acudiendo a dicho precepto, hemos indicado en las sentencias mencionadas que, para determinar el lugar en el que se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una sociedad, ha de estarse al lugar de contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes.

Es precisamente al determinar el lugar en el que, en relación con AAA, se realizan tales menesteres cuando las partes en este proceso discrepan. Se trata, en consecuencia, de despejar una incógnita meramente factual, para lo que debemos acudir a la prueba practicada en este proceso, integrada por el expediente administrativo y los documentos incorporados en la fase pertinente del mismo. Y en esa tarea no podemos compartir las conclusiones de la Administración General del Estado, lo que nos ha de conducir a la conclusión de que, como sostienen las codemandadas, la decisión de la Junta Arbitral es ajustada a derecho.

SEGUNDO.- Para justificar tal conclusión, debemos declarar como probados los siguientes hechos:

1º) AAA se constituyó el 2 de junio de 2006, siendo sus propietarios BBB (en un 70%), y (DDD) (en un 30%), domiciliadas en León y en Madrid, respectivamente. Fijó su domicilio social en Pamplona, calle FFF, número 1, segunda planta, oficina 2. En el portal del inmueble se anuncia mediante una placa identificadora en la que también aparece la mención: "XXX". En dicho local se celebran los consejos de administración y las juntas de accionistas de la sociedad.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

2º) Su objeto social era inicialmente la actividad de promoción inmobiliaria y, en particular, la de arrendamiento de inmuebles, al que, a partir de 29 de septiembre de 2008, añadió el de producción de energía. También se dedica a la cesión de capitales a terceros.

3º) Durante el ejercicio 2007 obtuvo ingresos de explotación por importe de 1.313.793,32 euros, todos procedentes de la actividad de alquiler de inmuebles, de los que 156.259,08 tenían su origen en Alemania y el resto, 1.157.534,32, en territorio común (11,89% y 88,11%, respectivamente). En el ejercicio 2008, los ingresos generados en el territorio común ascendieron a 8.915,76 euros, derivados de la producción de energía fotovoltaica, los procedentes de Navarra fueron de 1.997.397,53 euros, por intereses de préstamos, y en Alemania, por el alquiler de inmuebles, se obtuvieron 953.004,57 euros (0,30%, 32,20% y 67,50%, respectivamente). En 2009, ingresó 1.153.918,47 euros en Alemania (alquiler de inmuebles), 1.125.112,51 en Navarra (intereses) y 273.458,63 en territorio común (201.321,45 de alquileres y 72.137,18 de energía fotovoltaica) (45,21%, 44,08% y 10,71%, respectivamente). En el último periodo considerado (2010), se obtuvieron 1.115.330,52 euros por alquiler de inmuebles .en Alemania, 649.444,65 de intereses por cesión de créditos a terceros en Navarra, 594.818,96 de alquileres en territorio común y 80.350,33 por producción de energía fotovoltaica, también en territorio común (45,71% de ingresos en Alemania, 26,62 % en Navarra y 27,67% en territorio común).

4º) BBB fue, hasta el 11 de abril de 2008, administradora única de AAA, siendo su representante don JJJ, vecino de la calle MMM de Madrid. A partir de dicha fecha, la administración de la compañía fue compartida mancomunadamente entre CCC y don KKK, cuyo domicilio fiscal desde 2009 se encuentra en Navarra, en ÑÑÑ, de Pamplona. CCC ejercía su administración a través de su representante don JJJ.

5º) Don (KKK), además de ser administrador mancomunado de AAA, trabaja para ella en condición de auxiliar administrativo y agente de ventas en la oficina de la calle FFF de Pamplona, encargándose además de las gestiones con el Ayuntamiento pamplonica y la Hacienda navarra, siguiendo, en la medida en que fuere necesario, las instrucciones que le eran dadas "desde Madrid", se ha de entender que por el Sr. JJJ.

6º) La llevanza de la contabilidad no es única. En relación con la sucursal de Berlín, se encarga de ella la entidad (III), establecida en dicha ciudad Alemana. En Pamplona, el asesoramiento fiscal y contable es realizado por HHH, radicada en Navarra, sin perjuicio de que las cuentas consolidadas y la auditoría se practiquen en Madrid por EEE.

7º) (AAA) dispone de dos cuentas corrientes en sucursales en Alemania de un banco alemán (...), otras dos en oficinas madrileñas de entidades financieras españolas ((...) y (...)) y otra en Pamplona (...). Nunca ha sido cliente en Madrid del (...). La cuenta en el (...) fue abierta el 9 de julio de 2007 y nunca ha registrado movimiento alguno. También dispuso en Madrid de una cuenta en (...), pero no registró ningún movimiento durante los ejercicios 2008 a 2010.

8º) En cuanto al inmovilizado material, al cierre del ejercicio 2007 radicaba en su totalidad en Alemania, por valor de 33.221.399,61 euros. En 2008, el inmovilizado del en territorio común alcanzaba un montante de 4.645.879,39 euros (1,00%), mientras que el radicado en Alemania tenía un valor de 32.673.110,64 euros (99%). En el 2009 nueve los porcentajes eran, respectivamente, del 98% (31.859.042,61 euros) y 2% (4.696.551,70 euros), pasando a ser en 2010 del 53% (31.444.783,61 euros) y 47% (28.548.576,01 euros).

TERCERO.- Los relatados hechos muestran la imagen de una compañía que, con un domicilio social determinado (en Pamplona), actúa en el mercado a través de distintas actividades (alquiler de inmuebles, producción de energía fotovoltaica y cesión de capitales propios a terceros), que desarrolla en diversos lugares, reconducibles, a efectos tributarios, a tres: territorio común, Navarra y Alemania. Sus propietarios son entidades establecidas en el mencionado territorio común, en el que reside uno de sus administradores, mientras que el otro lo hace fiscalmente en la propia Navarra, donde trabaja además como empleado administrativo de la empresa, desarrollando su labor en el local de la sede social, asumiendo las tareas de

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

gestión en relación con el Ayuntamiento de Pamplona y la Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra.

En esa oficina de Pamplona, reiteramos sede de la sociedad y donde se tienen los consejos de administración y las juntas de accionistas, se llevaba la contabilidad, sin perjuicio de hacerlo en coordinación y siguiendo las directrices señaladas por el representante de la entidad administradora mancomunada (el Sr. JJJ). De hecho, en la llevanza de la contabilidad colaboraban distintos asesores (en Berlín, en Madrid y en la propia Navarra), sin que, por tanto, quepa hablar de un único lugar a estos efectos. Ahora bien, si, por utilizar los términos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, hay que localizar un lugar "donde se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales", tal lugar no puede ser otro que la oficina de Pamplona. Resulta rechazable la tesis de la Administración demandante de situar ese emplazamiento en el lugar de residencia de las empresas externas que asesoran a la compañía en la llevanza de la contabilidad; el dato decisivo no es ése, sino dónde se toma la decisión de contratar esos servicios externos.

Y en este punto, tratándose del lugar donde se realiza la contratación general de la sociedad, no cabe hablar de uno, sino de varios, atendida la procedencia de los ingresos de explotación de la compañía. No ha quedado acreditado que, normalmente, esa contratación se lleve a cabo primordialmente en una única oficina o dependencia. Desde luego, resulta rechazable el criterio que la Administración del Estado deja traslucir en su demanda, acudiendo a la residencia de los notarios que autorizan las correspondientes escrituras públicas: los términos del artículo 22 del mencionado Reglamento son claros, pues habla de "oficina o dependencia" donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad.

Tampoco resulta decisivo en este caso el lugar del domicilio fiscal de los administradores, pues el representante de uno (una sociedad domiciliada en Bélgica) lo tiene en territorio común y el otro en el de Navarra, sin que sea de recibo la descalificación de este último, reduciéndolo a un simple "mandado" o "chico de los recados", limitado a seguir las instrucciones dadas "desde Madrid" por el representante del otro administrador, pues, con independencia de que tal instantánea no refleja fielmente la realidad de la prueba practicada, el criterio normativo se refiere al domicilio fiscal de los administradores en número adecuado para ejercer debidamente la dirección de los negocios sociales. Ciertamente el Sr. KKK no dirigía los negocios de la compañía desde Pamplona, pero no lo es menos, que tampoco cabe concluir que esa tarea se llevara exclusivamente desde Madrid por el Sr. JJJ.

El escenario es, como decimos, más complejo o, si se quiere, más sutil: una sociedad con diversos centros de interés, situados en territorios distintos, incluso fuera de nuestras fronteras dentro de la Unión Europea, con una gestión y dirección descentralizada y coordinada (esta realidad se refleja también en la ubicación de las cuentas corrientes abiertas por la compañía: dos en Alemania, tres en Madrid y una en Navarra y en la titularidad del inmovilizado, distribuidos entre el territorio común y Alemania), que impide hablar de un único punto en el que esté centralizado la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad. Pero si resulta forzado optar por uno, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, interpretado a la luz de las pautas que suministraba el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, dicho lugar no puede ser otro que la sede social en Pamplona. No cabe olvidar, de otro lado, que, al margen de la oficina de la sucursal en Berlín, AAA no cuenta en territorio común con ningún otro centro administrativo o dependencia, viéndose forzada la Administración demandante a acudir al domicilio particular del representante de uno de los administradores sociales mancomunados o a la sede de una de las varias entidades externas que suministran asesoramiento contable a la sociedad.

En definitiva, se ha de concluir, como ya declaró la Junta Arbitral, que el domicilio fiscal de AAA durante los ejercicios tributarios concernidos se encontraba en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra, por lo que este recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 44/2011

CUARTO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), procede imponer las costas de este proceso a la Administración demandante, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros, a la vista de la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas en el debate.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo 356/13, interpuesto por la Administración General del Estado frente a la resolución adoptada el 11 de junio de 2013 por la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto 44/2011, referido al cambio de domicilio fiscal de la entidad AAA, acto administrativo que confirmamos por ser ajustado al ordenamiento jurídico, imponiendo las costas a la Administración demandante, con el límite señalado en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

RESOLUCIÓN DE 15 DE MARZO DE 2012. CONFLICTO 32/2010**Conflicto:** 32/2010**Promotor:** Director General de la AEAT**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra**Objeto:** IS. Cambio de domicilio fiscal de sociedad**Fecha de la resolución:** 15 de marzo de 2012**RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL
DEL CONVENIO ECONÓMICO
ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA****I. ANTECEDENTES**

1º El día (...) de agosto de 2010 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 las sociedades civiles XXX.

Al escrito de planteamiento del conflicto se adjunta, entre otros documentos, la propuesta de cambio de domicilio dirigida el (...) de mayo de 2010 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Hacienda Tributaria de Navarra, y, sin que esta última se hubiese pronunciado al respecto en el plazo de dos meses previsto en el artículo 14 del Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. También se adjunta la comunicación, de (...) de agosto, del planteamiento del conflicto a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales.

En anexos al escrito de planteamiento del conflicto se incorporan al expediente las actuaciones e informaciones que, sobre el asunto, ha obtenido la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en La Rioja y la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra.

2º En el escrito de interposición del conflicto se afirma en lo esencial que las sociedades civiles XXX, tienen declarado su domicilio en Logroño, aunque, a juicio de la Administración del Estado, debería fijarse en Pamplona, afectando tal modificación al periodo comprendido entre el (...) de agosto de 2008 hasta el (...) de enero de 2010. En concreto, estas sociedades venían declarando como domicilio fiscal, desde su constitución en 2008 hasta el (...) /1/2010, el situado en la c/ (...), Logroño, y, en esa fecha, todas ellas proceden a trasladarlo a la c/ (...), Madrid, mientras que, en la propuesta, se prevé la rectificación de dichos domicilios al situado en (...), Pamplona, con efectos desde el momento de la constitución de las sociedades y hasta el (...) /1/2010.

Tal petición se fundamenta en los siguientes hechos, deducidos de la base de datos de la propia AEAT o de las actuaciones desarrolladas por las Delegaciones Especiales antes citadas, y fundamentos de Derecho:

Primero.- Según las bases de datos de la AEAT, las sociedades estaban participadas hasta el (...) /1/2010:

- en un 90 % por YYY (domicilio fiscal hasta el (...)/12/2009 en Albacete), entidad participada a su vez en un 33'33 % por BBB.

- y en un 10 % por ZZZ (con domicilio hasta el 30/12/2009 en Navarra, Pamplona, (...),

Ambas sociedades -(YYY y ZZZ.- tienen un administrador único, don AAA, domiciliado en Pamplona, quien trabaja para el Departamento de Empresas participadas de BBB. Todas las sociedades tienen cuenta bancaria en BBB, oficina en (...).

Segundo.- Actuaciones desarrolladas por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en La Rioja, el (...) de diciembre de 2009, de las que se desprende que:

- El (...)8/2008 las sociedades XXX, presentaron en Logroño declaraciones censales solicitando la asignación de NIF donde constaba el sello de una entidad de gestión, CCC, domiciliada en (...) Pamplona. El mismo domicilio de BBB.

- El (...)3/2009, se personaron en el domicilio fiscal de las sociedades XXX dos agentes tributarios extendiendo una diligencia en la que se hace constar que, el compareciente – identificado con nombre y apellidos y DNI- Director de BBB en Logroño, aunque no suscribió la diligencia, manifestó que en ese local no se guardan facturas ni contabilidad de las sociedades, así como no tener conocimiento de que se realizasen allí actividades correspondientes a las mismas.

- El (...)4/2009, se personó nuevamente un agente tributario en el domicilio fiscal de las sociedades XXX recogiendo las manifestaciones de una compareciente -identificada con nombre y apellidos y DNI- empleada de la sucursal de BBB, aunque no suscribió la diligencia, en las que se expone que el administrador de las sociedades es, don AAA, quien trabaja habitualmente en Pamplona, que no conoce que en ese local haya realizado alguna gestión relativa a las sociedades XXX, y que las notificaciones que se reciben sobre estas sociedades son remitidas al administrador a la sede central de BBB.

- El (...)4/2009, tras recibirse comunicación de don AAA de encontrarse en el domicilio fiscal de las sociedades XXX -calle (...), de Logroño-, se persona nuevamente el agente tributario, recogiendo en diligencia las siguientes manifestaciones de don (AAA):

* Que ZZZ adquirió el 100 % de YYY que era titular del derecho a construir una instalación fotovoltaica en Albacete. Antes de la construcción, por razones económicas, se decidió repartir este derecho entre las sociedades XXX que se constituyeron al efecto, domiciliándolas en Logroño en la sede de la sucursal de BBB para mantener el domicilio en el mismo territorio donde se produce la explotación y mejor controlar las notificaciones, ya que YYY tiene el domicilio en Albacete en una gestoría.

* Que en 2008 no existió facturación por parte de las sociedades XXX, sino que sus operaciones de ese año se incluyeron en la facturación de 2009.

* Que la gestión administrativa (contabilidad, etc.) se realiza por CCC aunque los libros y documentación normalmente se encuentran en el domicilio de las sociedades XXX, salvo que por algún motivo se trasladen a Pamplona.

* Que el mantenimiento de las instalaciones de energía también está contratado a terceros, dado que las sociedades XXX no cuentan con personal contratado.

* Preguntado por el lugar donde se desarrolla la gestión administrativa y la dirección del negocio, responde que normalmente se requiere su presencia en Albacete, aunque atiende los asuntos por medio del teléfono desde el lugar en el que se encuentre.

Tercero.- Informe emitido por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra el (...) de marzo de 2010, del que se desprende:

- El (...) /1/2010, las sociedades XXX trasladaron su domicilio a Madrid, nombrando, el 30/9/2009, nuevos representantes en Madrid (anexo VIII)
- ZZZ tiene su domicilio en Pamplona y su administrador es Don AAA, según consta en el Registro Mercantil
- YYY, desde (...) /12/2008, tiene como único socio a ZZZ. Su administrador es Don AAA, según consta en el Registro Mercantil
- Personado un agente tributario en las oficinas de BBB Empresas Participadas, sito en Pamplona, no pudo ser recibido por Don AAA al estar reunido.
- El (...) /2/2010, personado Don AAA en las dependencias de la AEAT de Navarra, se le entregó un cuestionario por medio de una diligencia, otorgándole plazo para responder
- El (...) /2/2010, se recibe un escrito de don AAA exponiendo haber cesado en su cargo de administrador y que las sociedades XXX han trasladado su domicilio a Madrid.
- Asimismo, en el Informe se hace constar que los elementos determinantes del domicilio fiscal son los mismos en la Ley estatal del Impuesto sobre Sociedades, en las normas forales de Navarra y en el Convenio Económico, a cuyo efecto se hace necesario concretar el sentido de la expresión "sede de dirección efectiva y gestión de la entidad", para lo cual, remite a una consulta de la DGT; a una sentencia del TS de Justicia de Galicia; a una resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico (de la que se desprende que los criterios manejados son: lugar donde se produce la contratación; donde se lleva la contabilidad principal; domicilio de los administradores) y a la STS de 4/2/2010 (Rec. 86/2009. contra resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico). De lo anterior se deduce que el domicilio fiscal de las sociedades XXX coincide con BBB en Pamplona desde su constitución hasta el traslado de su domicilio a Madrid

Cuarto.- De todo lo anterior, a juicio de la Administración del Estado, se concluye que:

- De lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico y siguiendo los criterios de las SSTS de 4 de febrero y 16 de junio de 2010 (aplicables al caso dada la identidad de este precepto con lo dispuesto en el Concierto), se desprende que, en la determinación del domicilio fiscal, la norma establece un orden en los criterios en ella fijados: el domicilio social si es coincidente con la dirección efectiva; el lugar de la dirección efectiva y gestión del negocio; y, finalmente, el lugar de localización del inmovilizado. Ahora bien, existiendo un silencio en las normas respecto a cuál es el "lugar donde se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios" puede estarse a lo que dispone el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, por tratarse de un argumento de autoridad, en cuya virtud se acudiría al local donde se contrate generalmente; al lugar donde se lleve de modo permanente la contabilidad principal; o al domicilio de los administradores.
- Aplicando estos criterios al caso, en el que existe discrepancia entre el domicilio social y el lugar donde se encuentra efectivamente centralizada gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades, y según se desprende de los documentos aportados como Anexos en el planteamiento del conflicto, se debe concluir que el domicilio fiscal de las sociedades (XXX) debe fijarse en Pamplona desde el (...) /8/2008 hasta (...) /1/2010.

3º El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de (...) de agosto de 2010, admitió el conflicto a trámite y ordenó su notificación a la Hacienda Tributaria de Navarra, con emplazamiento de un mes para alegaciones. Esta última evacuó el trámite mediante escrito, que tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el día (...) de septiembre de 2010, en el que se solicita que se declare que el domicilio de las sociedades XXX se encuentra situado en Albacete desde su constitución hasta su traslado a Madrid el (...) de enero de 2010.

Al efecto y en apoyo de su pretensión la Hacienda Foral de Navarra expone lo siguiente:

- Que en la comunicación remitida por la Administración del Estado, el (...) de mayo de 2010, se solicitaba a la Hacienda Foral que, tras la realización de actuaciones de comprobación pertinentes, emitiese pronunciamiento sobre la propuesta de cambio de domicilio.

- Que, del propio expediente aportado por la Administración de Estado, no se desprende, en relación con las actuaciones desarrolladas por aquella Administración reflejadas en las diligencias de (...) de marzo y (...) de abril, ninguna prueba sobre el domicilio de las sociedades XXX, si bien, en la última diligencia, se deja constancia de las manifestaciones de don AAA en el sentido de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se llevan a cabo en Albacete.

- Que el (...) de septiembre de 2010, la Inspección de la Hacienda Foral ha desarrollado una actuación con relación a don AAA -cuya documentación se aporta al expediente-, en la que se recogen sus manifestaciones en el sentido siguiente:

* La contratación que realizan estas entidades se lleva a cabo en Albacete en la misma planta fotovoltaica, situada en (...), donde se contrata con terceros y se tienen reuniones.

* Las empresas suministradoras de servicios a las sociedades XXX desarrollan sus actividades en lugares sin relación con Navarra.

* La contabilidad principal está encomendada a DDD, sita en Albacete, hasta diciembre de 2009 aunque en Logroño, en las oficinas de BBB, en turno de tarde, se introducen datos contables. Posteriormente la contabilidad se lleva por una entidad sita en Madrid (...).

* La facturación la hace Iberdrola. Aunque puntualmente se encargase a CCC, entidad sita en Logroño, la presentación de la declaración censal

* A efectos de determinar el domicilio de los administradores debe hacerse referencia al administrador único de las entidades cuyo nombramiento recae en YYY, domiciliada en Albacete, que es quien presenta las declaraciones tributarias en territorio común, dado que su tributación se produce para la Administración estatal. No obstante, YYY) está representada por don AAA quien, a pesar de tener su domicilio en Navarra, se desplaza constantemente a Albacete.

* La domiciliación de las sociedades XXX, aunque inicialmente se pensó en localizarlas en Albacete (en DDD), finalmente se ubicaron en Logroño al solo efecto de notificaciones y para evitar dificultades en el correo.

- Que la Inspección de los tributos de la Hacienda foral, el (...) de septiembre, realiza un informe en el que se destacan los aspectos antes señalados, alcanzando las siguientes conclusiones:

* Tanto la dirección como la contabilidad se llevan en Albacete.

* El domicilio de las sociedades XXX se localiza fuera de Navarra, sea en La Rioja sea en Albacete.

* Según el arto 8 del Convenio, cuando no pueda determinarse el domicilio fiscal en función de otros criterios, se deberá atender al lugar donde se encuentre el mayor valor del inmovilizado, lo que conduciría a fijarlo en Albacete.

- Debe añadirse a lo anterior que, en estas alegaciones y en su fundamentación jurídica, también manifiesta la Hacienda Foral que:

* en el caso, resulta indiferente que las sociedades XXX sean sociedades civiles y se les atribuya o no personalidad jurídica, ya que los puntos de conexión fijados en el Convenio Económico son los mismos en cualquier caso

* rechaza la aplicación al presente conflicto de las SSTs de 4 de febrero de 2010 y de 16 de junio de 2010 por cuanto los supuestos de hecho son distintos; tampoco la contabilidad se encuentra subcontratada con otras entidades del grupo; ni la estructura ni la distribución de funciones entre las empresas del grupo societario a que se refieren las citadas sentencias, guarda semejanza alguna con el presente caso

* la actividad de las empresas no se realiza en su domicilio fiscal sino en Albacete

Por todo ello concluye la Hacienda Foral solicitando a esta Junta Arbitral declare que el domicilio de las sociedades XXX se encuentra situado en Albacete desde su constitución hasta su traslado a Madrid el (...) de enero de 2010.

4º El día (...) de octubre de 2010, el Presidente de la Junta Arbitral, nombró ponente a D. (...); declaró abierto el periodo de instrucción durante dos meses; notificó el escrito de alegaciones y la documentación aportada por la Hacienda Foral a la AEAT y emplazó a las partes por un periodo de dos meses para que aportasen los medios de prueba que estimasen necesarios para el esclarecimiento de los hechos y la resolución del conflicto.

5º El (...) de diciembre de 2010, la Administración estatal remitió escrito de alegaciones a esta Junta Arbitral solicitando:

- Se tenga por reproducida la documental aportada en el planteamiento del conflicto.

- La inadmisión de las pruebas aportadas por la Hacienda Foral de Navarra, contenidas en la diligencia de inspección y en el informe de aquella, ya que ambas actuaciones se realizaron en septiembre de 2010 tras conocer el planteamiento del conflicto por parte de la AEAT –agosto de 2010- contraviniendo con ello lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio y 16 del Reglamento de esta Junta que ordenan a ambas Administraciones abstenerse de cualquier actuación en relación con el asunto objeto del conflicto, por lo que, de admitirse esta prueba, se haría de peor derecho a la AEAT al haber cesado sus actuaciones en el asunto.

- En todo caso, se admita como prueba la propia afirmación de la Hacienda Foral de Navarra cuando acepta haber sido notificada por la propia Junta del planteamiento del conflicto positivo de competencia el (...) de agosto de 2010, pues también con ello se sustentarían las conclusiones relativas al incumplimiento del deber de abstención previstas en el Convenio y el Reglamento de esta Junta.

- Que, en aplicación del artículo 17.4 del Reglamento de esta Junta, se ponga de manifiesto el expediente para formular alegaciones.

6º El (...) de octubre de 2011, tras la renovación de la Junta Arbitral, el Presidente dictó resolución dando un plazo de 15 días a las partes, así como, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 43.6 del Convenio Económico, audiencia a los interesados, al efecto de que presentasen las alegaciones que tuviesen por conveniente.

7º El (...) de noviembre de 2011, la Hacienda Foral de Navarra remite sus alegaciones a esta Junta, en las que expone:

- Su ratificación en las conclusiones expuestas en el escrito de (...) de septiembre de 2010.

- Su oposición a las peticiones formuladas por la AEAT el (...) de diciembre de 2010 ya que, de ser estimadas, se dejarían sin efecto las alegaciones formuladas por la Hacienda Foral de Navarra. De otra parte, porque el artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral -cuando ordena el deber de abstención de ambas administraciones- debe ser interpretado en el armonía con otras disposiciones de la propia norma que circunscriben el deber de abstención a los procedimientos de aplicación de los tributos que pudieran encontrarse en tramitación, pero que no puede ser extendido a toda actividad probatoria de las respectivas administraciones, como se afirma en el propio acto de emplazamiento, ya que se orienta a proporcionar a la Junta Arbitral el mayor número de elementos de juicio para dictar la resolución apropiada; tampoco genera indefensión a ninguna parte, dadas las amplias posibilidades que, para aportar o

solicitar pruebas, contempla esta norma durante la fase instructora del procedimiento; son contrarias a los principios que informan el procedimiento en la LRJyPAC que admiten la presentación de alegaciones en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia; y, finalmente, porque esta pretensión contradice la actuación desarrollada por la propia AEAT en el conflicto 24/2009, sustanciado también ante esta Junta Arbitral (Aporta a este efecto prueba de las actuaciones desarrolladas entonces por la AEAT).

II. NORMAS APLICABLES

8º 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.

9º 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. Cuestiones previas.

10º En el presente conflicto se han suscitado por parte de la Administración del Estado un conjunto de cuestiones que por afectar a determinados aspectos del procedimiento seguido han de ser resueltas con carácter previo, ello con independencia de la incidencia que haya podido tener en su tramitación la expiración del mandato de los miembros de la Junta que fueron nombrados en 2003 y el nombramiento de nuevos miembros en 2011.

11º La primera cuestión a resolver es la que suscita la Administración del Estado, en su escrito de alegaciones de (...) de diciembre de 2010, solicitando la inadmisión de las pruebas aportadas por la Hacienda Foral Navarra contenidas en la diligencia de inspección y en el informe de aquella, ya que ambas actuaciones se realizaron en septiembre de 2010, tras conocer el planteamiento del conflicto por parte de la AEAT, en agosto de 2010, contraviniendo con ello lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio y 16 del Reglamento de esta Junta, que ordenan a ambas Administraciones abstenerse de cualquier actuación en relación con el asunto objeto del conflicto, por lo que, de admitirse esta prueba, se haría de peor derecho a la AEAT al haber cesado sus actuaciones en el asunto. Frente a esta petición, hemos también expuesto, la Hacienda Foral Navarra presentó sus alegaciones en el escrito remitido a esta Junta Arbitral el (...) de noviembre de 2011.

Pues bien, al efecto de dar respuesta a esta petición hemos de partir del artículo 16 del RD 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante Reglamento de la Junta Arbitral), que dispone:

Artículo 16. Notificación del planteamiento del conflicto y efectos.

1. La Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste.

Asimismo, las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción.

...

2. Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, un nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.

Ahora bien, esta disposición, que se limita a recoger lo ordenado en el artículo 51 de la Ley del Convenio Económico, si bien ordena literalmente el deber de abstención de las Administraciones en conflicto a partir del momento en el que la Administración que lo promueva comunique a la otra parte su planteamiento, debe ser objeto, como pide la Hacienda Foral Navarra y hemos ya razonado en anteriores resoluciones, de una interpretación acorde a las restantes disposiciones que regulan el procedimiento a seguir ante esta Junta Arbitral y de conformidad a la naturaleza del conflicto que se plantea.

Con esta finalidad hemos de señalar que el artículo 14 del citado Reglamento de la Junta Arbitral (Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias) en estrecha relación con la disposición antes transcrita ha previsto que:

1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico.

Es decir, al igual que ocurre en otros sectores del ordenamiento jurídico que contienen disposiciones tendentes a establecer los cauces de resolución de conflictos de competencia, las normas que rigen el procedimiento a seguir ante esta Junta Arbitral exigen que la Administración que se considere competente requiera de inhibición a la que estime incompetente y que, en caso de existir discrepancia entre ambas, se suscite ya formalmente el conflicto ante la Junta.

En coherencia con lo anterior y puesto que ambas Administraciones han de abstenerse de realizar nuevas actuaciones en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste, tanto el artículo 51 de la Ley del Convenio Económico como el Reglamento de esta Junta Arbitral han previsto que se notifique a los interesados el planteamiento del conflicto "produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción", y, de otra parte, que "hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral."

Ambas disposiciones tienen como objeto impedir que una paralización de actuaciones pudiera tener como consecuencia la prescripción de las obligaciones tributarias afectadas así como

evitar que tampoco los contribuyentes pudieran cumplir con sus deberes fiscales ante alguna de las Administraciones o, a éstas, exigirles su cumplimiento.

Ahora bien, cuando se trata de conflictos relativos al solo cambio de domicilio de un contribuyente, las normas aplicables han fijado un cauce específico ya que el artículo 43.5 de la Ley que aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra ordena:

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos....

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

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.

Y, en consonancia con este mandato, el propio artículo 14 del reglamento de esta Junta, en su primer apartado y a continuación de los anteriores ordena:

En los casos a que se refiere el apartado 5 del artículo 43 del Convenio Económico, transcurrido el plazo de dos meses a que dicho apartado se refiere sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto.

Esta "especialidad" procedimental, consistente en suprimir el requerimiento de inhibición, tiene un lógico fundamento en la naturaleza de estos conflictos –los referentes al mero cambio de domicilio- en los que no existen obligaciones tributarias respecto de cuya competencia se haya suscitado un conflicto que puedan verse afectadas por el planteamiento del mismo ante la Junta Arbitral. Es decir, en tales casos no hay concretas obligaciones tributarias que puedan prescribir por inactividad de la Administración o que hayan de cumplirse ante alguna de las Administraciones en conflicto que, a su vez, debiera abstenerse de cualquier actuación al respecto (v.g. efectuar comprobaciones sobre estas obligaciones, dictar liquidaciones, efectuar cobros, etc.).

Entendida así la normativa que rige el procedimiento a seguir ante esta Junta Arbitral en los conflictos relativos exclusivamente al cambio de domicilio de los contribuyentes, debemos, en consecuencia, considerar que las actuaciones desarrolladas por la Hacienda Foral de Navarra al efecto de presentar alegaciones y aportar pruebas para su resolución, no han incumplido ningún precepto, razón por la que debe desestimarse la pretensión de la Administración del Estado referida a la inadmisión de las aportadas por la Hacienda Foral en la diligencia de inspección y en el informe de aquélla.

12º La segunda cuestión a examinar con carácter previo es la relativa a la petición hecha por la Administración del Estado, también el (...) de diciembre de 2010 solicitando la puesta de manifiesto del expediente para presentar nuevas alegaciones.

Esta cuestión ha quedado resuelta en aplicación de lo prevenido en el artículo 17 del Reglamento de esta Junta Arbitral, en el cual, tras disponer los trámites que deben seguirse en orden a la instrucción del procedimiento, ordena:

4. Una vez evacuados los trámites a que se refiere el apartado anterior y, en todo caso, al término del plazo de dos meses señalado en el párrafo primero de dicho apartado, el Presidente de la Junta Arbitral pondrá de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados en el procedimiento del que trae causa el

conflicto, todos los cuales dispondrán de un plazo de quince días hábiles para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente.

Dicho trámite fue evacuado el (...) de octubre de 2011 según quedó anteriormente expuesto (parágrafo 6°).

III.3. La determinación del domicilio fiscal de las sociedades XXX.

13° Una vez examinadas las cuestiones que se han suscitado con carácter previo, hemos de abordar la que afecta al cambio de domicilio de las sociedades XXX.

14° Los criterios a emplear en la determinación del domicilio fiscal de las entidades.

La norma de la que debemos partir, que resulta de aplicación al caso, prevista en el Convenio, se trate o no de sociedades civiles, es la contemplada en el artículo octavo que dispone:

Artículo 8. Domicilio fiscal y residencia habitual.

1. A los efectos de este convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

c) Los entes sin personalidad jurídica cuando su gestión y dirección se efectúe en Navarra. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

La norma nos remite por tanto al domicilio social, al lugar donde esté centralizada la gestión de la sociedad o donde se desarrolle la dirección de los negocios, etc., si bien nos encontramos con que los términos empleados en la precitada disposición del Convenio Económico no se encuentran definidos en la propia Ley, razón por la que el sentido de la norma debe necesariamente completarse con elementos obtenidos fuera de ella.

A este respecto debemos recordar que la AEAT ha invocado a este fin las SSTs de 4 de febrero de 2010 y de 16 de junio de 2010 que acuden en casos similares a las normas contenidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, si bien, considerando que, por no ser una norma de aplicación al caso, se trata de un argumento de autoridad. En aplicación de esta disposición se debería acudir al local donde se contrate generalmente; al lugar donde se lleve de modo permanente la contabilidad principal; o al domicilio de los administradores. Ahora bien, por su parte, la Hacienda Foral rechaza la aplicación de las citadas sentencias considerando que los supuestos a los que se aplica son distintos del que ha suscitado el presente conflicto.

Expuestos los términos de la discrepancia entre ambas administraciones sobre los elementos de interpretación a que debe acudirse en este caso, esta Junta Arbitral considera que la alegación presentada por la Hacienda Foral no puede ser aceptada en lo que afecta a los criterios fijados en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, pues gozan de un componente de autoridad y de lógica que, como veremos a continuación, es reconocido por parte de la jurisprudencia de nuestros tribunales y por las propias Administraciones en conflicto, quienes se vienen remitiendo de forma reiterada, entre otros, a los criterios que se contenían en el citado Reglamento.

En efecto, el artículo 22 de aquella disposición, al definir el lugar de dirección de los negocios y la sede de la gestión administrativa, remitía al lugar en el que concurrieran las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.

Y, en cuanto a la concreción del territorio donde radique el mayor valor del inmovilizado de una entidad, lo ubicaba en el lugar en el que radicase el mayor valor de los elementos del inmovilizado material, calculado según su valor neto contable (artículo 23).

Tales criterios -los enunciados en el artículo 22- no hacen sino describir lo que debe entenderse por domicilio de las personas jurídicas, que se extiende a "los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros"; tal como ha señalado la STC Sentencia nº 69/1999 de 26 de abril, si bien a efectos de determinar el domicilio constitucionalmente protegido de las citadas personas.

Pero también el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, (Resolución de 29 Ene. 1998, nº de Recurso: 0202/1997), aunque en relación al ITP y AJD, afirmaba, utilizando términos muy similares a los de la disposición reglamentaria antes citada, lo siguiente:

"Ese domicilio fiscal vendrá dado, según lo dicho, por el lugar en que se encuentre la sede de dirección efectiva (dirección de los negocios y centralización de la gestión administrativa); y como tal sede de dirección efectiva ha de tenerse el lugar en el que concurrentemente se den las tres circunstancias siguientes: que en él se realice la contratación general, sin perjuicio de la propia de sucursales o de la que, en su caso, pueda efectuarse en otros lugares; que en él se lleve la contabilidad principal (no bastando, por ejemplo, el hecho de que simplemente se encuentren los libros), y ello de modo permanente y con todo el desarrollo preciso y todos los justificantes documentales en que esa contabilidad se apoye; y finalmente que en el correspondiente territorio estén domiciliados fiscalmente Administradores en número suficiente para llevar a cabo la dirección de los negocios....". (En el mismo sentido Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, Resolución de 16 Mar. 1998, 0289/1993)

Por otra parte, y sin que ello desvirtúe lo anterior, tampoco pretende esta Junta Arbitral limitar o restringir los criterios que puedan conducir al domicilio fiscal de una sociedad a los tres fijados en la disposición reglamentaria, pues, siguiendo las pautas suministradas por nuestros tribunales, han de admitirse también otros elementos de juicio que puedan acreditar cuál sea el lugar en el que una sociedad tiene su dirección efectiva o donde se lleva su gestión administrativa. Así, la STS (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, rec. 191/2009. Ponente: (...)) de 8 Feb. 2010, emplea también como indicios: la composición del capital o residencia de los socios; el lugar donde se sitúe una organización estable de medios humanos y materiales; el lugar donde se desplieguen sus actividades; etc.

15º El domicilio declarado por las sociedades XXX en sus relaciones con la Administración tributaria Según las manifestaciones hechas por quien era administrador único de las sociedades XXX, éstas venían presentando sus declaraciones tributarias en territorio común y recibiendo las notificaciones de la AEAT en su domicilio social. Este hecho, como esta Junta Arbitral ha expuesto en resoluciones anteriores, es relevante por cuanto los datos consignados en las declaraciones de los obligados tributarios gozan en nuestro ordenamiento de presunción de veracidad. Ahora bien, tal presunción al admitir prueba en contrario, no priva a los propios interesados de la posibilidad de rectificación, ni a las Administraciones de la posibilidad de

comprobar la veracidad y exactitud de estas declaraciones y autoliquidaciones y, en su caso, también de rectificarlas.

En consecuencia, en el presente conflicto, y a este efecto, hemos de tomar en consideración algunas de las circunstancias que han quedado reflejadas a lo largo de la instrucción llevada a cabo.

En primer lugar, en las manifestaciones hechas por don AAA a la Inspección de la Hacienda Foral, el (...) de septiembre de 2010, se explican las razones que llevaron a domiciliar a las citadas sociedades en Logroño, que no fueron sino las de un mejor control de las notificaciones y para evitar dificultades en el correo aprovechando para ello el local de otra entidad BBB y, por ello, se descartó la primera intención de domiciliarlas en Albacete, lugar en el que tenía su domicilio un socio -YYY- de las mencionadas entidades. Es decir, el domicilio social se fijó en Logroño en atención a distintos motivos pero no porque en el local donde se fijaba el domicilio a efectos de sus relaciones con la Administración fiscal se desarrollase la actividad empresarial ni para localizar allí la dirección de las entidades, ni su gestión administrativa.

En cuanto a la recepción de las notificaciones provenientes de la Administración tributaria, en las actuaciones desarrolladas el (...)/4/2009 por la AEAT en el domicilio fiscal de las sociedades XXX, recogiendo las manifestaciones de una empleada de la sucursal de BBB, se refleja, según expusimos, que las notificaciones que se reciben sobre estas sociedades, son remitidas al administrador a la sede central de la BBB. Es decir, el domicilio fijado en sus declaraciones por las sociedades XXX, funciona como mero buzón de correos (expresión empleada por la Inspección tributaria que recoge la Sentencia de 23 de Abril de 2009 de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, rec. 514/2005 Ponente: (...)).

Y, finalmente, en el escrito de interposición del conflicto también se afirma por parte de la AEAT que las declaraciones censales solicitando la asignación de NIF que se presentaron en Logroño, el (...)/8/2008, figura el sello de una entidad de gestión, CCC, domiciliada en (...) Pamplona. Aunque este último dato, ya que obra en el expediente copia de esta declaración, no aparece allí corroborado, sino que constan dos números de teléfono con un prefijo correspondiente a La Rioja, también se hace constar que CCC, quien actúa como representante de las sociedades XXX, tiene su domicilio en la Calle (...), Pamplona. Es decir, al menos para esta comunicación -no se han aportado otras pruebas similares al caso-, se utilizó a una gestora que, según su propia declaración, estaba domiciliada en el territorio de Navarra.

En conclusión, y como se deduce de lo anterior, el domicilio declarado en Logroño por las sociedades XXX lo fue a los exclusivos efectos de recibir materialmente notificaciones cuyo destino final se situaba en territorio de Navarra, pero con total independencia del lugar en el que se desarrollaban las actividades empresariales, se dirigían los negocios o se gestionaba su actividad más cotidiana. Por esta razón hemos de acudir a los criterios admitidos en nuestro derecho a los efectos de concretar el domicilio fiscal de estas sociedades.

16º La sede de dirección de los negocios y el lugar de la gestión administrativa de las sociedades XXX.

Siguiendo los criterios aceptados por la jurisprudencia y sobre la base de las escasas pruebas que se han aportado a este asunto, analizaremos los hechos e indicios que pueden contribuir a la fijación de la "dirección de los negocios" y la "gestión administrativa" de las sociedades XXX, a cuyo efecto y por tratarse de conceptos diferentes, aunque no siempre de fácil delimitación, los examinaremos con separación.

17º La localización de la dirección de los negocios de las entidades XXX.

A los efectos de fijar el lugar desde el que se dirigían las entidades referidas podemos acudir a algunas de las pruebas aportadas al presente caso que persiguen determinar bien el lugar donde se realizaba la contratación de las entidades, o bien la residencia de los administradores o de sus socios.

Estos indicios, además de contenerse expresamente en el Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1982, según expusimos, han sido acogidos reiteradamente por los Tribunales y por ambas Administraciones. Así a modo de ejemplo, El Tribunal Supremo, entre otras muchas, en las sentencias ya citadas de 2010, utilizan los anteriores elementos de prueba; la Audiencia Nacional en la sentencia de 23 de Abril de 2009 (rec. 514/2005 Ponente: (...)) en un caso en el que las dificultades de prueba eran evidentes, acude al domicilio fiscal del administrador único; el Tribunal Económico-Administrativo Central (Sección Vocalía 1", rec. 2717/1997) en la Resolución de 1 de Diciembre de 2000 utiliza al efecto la existencia de una oficina de contratación y el domicilio fiscal de los administradores y la residencia de los socios; y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, de 29 de Enero de 1998 (nº de Recurso: 0202/1997), entre otras muchas, alude a los anteriores criterios en la forma que hemos ya transcrito anteriormente.

Pues bien, en relación con el lugar donde se realizaba la contratación de estas entidades, aunque los servicios de terceros que requerían eran escasos y la facturación y producción se dirigía exclusivamente a una entidad, hemos de tener en consideración las declaraciones vertidas por don AAA ante la AEAT ((...)/4/2009) en las que respondiendo a una pregunta sobre el lugar donde se desarrolla la gestión administrativa y la dirección del negocio, respondió que normalmente se requería su presencia en Albacete, aunque atendía los asuntos por medio del teléfono desde el lugar en el que se encontrase. Esta declaración se reitera ante la Inspección de la Hacienda Foral, el (...) de septiembre de 2010, añadiendo que estas actividades se llevan a cabo en Albacete en la misma planta fotovoltaica, situada en (...), donde se contrata con terceros y se tienen reuniones.

Aunque se aporta al efecto una fotografía de esa instalación, a juicio de esta Junta Arbitral no puede apreciarse si reúne los requisitos mínimos para desarrollar la clase de actividades que corresponderían a la dirección del negocio, pues muchas de las decisiones que se enumeran y que se manifiesta se tomaron en esa instalación son de carácter técnico y no afectan a aspectos de dirección propiamente como son los de organización, estrategia, financiación, etc. (la descripción se contiene en la página 11 de las alegaciones presentadas en septiembre de 2010 por la Hacienda Foral). De otra parte, en la diligencia que recoge la AEAT, en Pamplona, las manifestaciones del compareciente, don AAA, hace constar como teléfonos de contacto un número de móvil y dos números de líneas fijas con el prefijo 948 que corresponde a Navarra.

En cuanto al domicilio fiscal de los administradores de las sociedades XXX, ya que no existen pruebas que acrediten la reunión de los administradores o de los socios en algún lugar determinado, y que estas entidades tienen un administrador único, don AAA, hemos de partir de la discrepancia existente entre las Administraciones en conflicto.

Así, de una parte, la Administración del Estado, en el escrito de interposición del conflicto, manifiesta que las entidades que ostentaban la condición de socios YYY y ZZZ.- de las sociedades (XXX), tenían un administrador único, don V, domiciliado en Pamplona, quien trabajaba para el Departamento de Empresas participadas de BBB. Lo que se ratifica en las declaraciones de una empleada de la sucursal en Logroño de esta última entidad, diligencia de 1/4/2009, en las que se expone que el administrador de las sociedades es, don V, quien trabaja habitualmente en Pamplona; que no conoce que, en el local de la sucursal en Logroño de BBB se haya realizado alguna gestión relativa a las sociedades XXX; y que las notificaciones que se reciben sobre estas sociedades, son remitidas al administrador a la sede central de BBB.

Por su parte, la Hacienda Foral recoge en sus diligencias las manifestaciones del administrador y alega en lo esencial que, aunque el administrador único reside en Navarra, se desplaza constantemente a Albacete, como declaró ante la propia Administración estatal, y que, en todo caso, a efectos de determinar el domicilio de los administradores debería hacerse referencia al administrador único de las entidades, cuyo nombramiento recae en (YYY), entidad domiciliada en Albacete.

Expuesto lo anterior, hemos de añadir, en cuanto a los socios de las entidades XXX, que, del expediente conformado en este conflicto, se desprende que estaban participadas hasta el (...)/1/2010, en un 90% por YYY y en un 10% por ZZZ. Esta situación tenía su origen en el hecho de que YYY era titular del derecho a construir una instalación fotovoltaica en Albacete,

pero que, por razones económicas, se decidió repartir este derecho entre las sociedades XXX que se constituyeron al efecto, domiciliándolas en Logroño en la sede de la sucursal de BBB. Posteriormente a ello, desde el (...) -12-2008, ZZZ adquirió el 100% de YYY.

Ambas sociedades tenían, en los periodos afectados por este conflicto, un administrador único.

YYY tenía el domicilio fijado en Albacete, en una gestoría, y ZZZ) hasta el (...) /12/2009, en Navarra, (Pamplona, calle (...)).

A la vista de lo anterior, esta Junta Arbitral considera que debe examinarse en primer lugar la alegación expuesta por la Hacienda Foral cuando afirma que el administrador de las sociedades XXX, cuyo domicilio fiscal debe ser relevante en el caso, es YYY y no la persona física que fue nombrada para desarrollar este cargo. Ahora bien, a juicio de esta Junta Arbitral, la cuestión suscitada por la Hacienda Foral no debe plantearse en términos formales, pues cuando las normas y la jurisprudencia toman en consideración el domicilio de los administradores lo hacen a los efectos de determinar el lugar en el que realmente se toman las decisiones que conforman la dirección de los negocios, para lo cual puede ser relevante que el socio mayoritario y administrador sea una sociedad, pero siendo lo fundamental ahora que ese domicilio social sea el lugar en el que se producían las reuniones por quienes habían de decidir. En el caso, según se deduce de las pruebas aportadas, (YYY) tenía el domicilio fijado en Albacete, en una gestoría, sin que se haya dejado constancia de que este local fuese utilizado al efecto.

De otra parte, aunque no se pone en duda que la persona física que ostentaba el cargo de administrador hubiese de efectuar constantes desplazamientos a Albacete, todo indica que su domicilio se situaba en el territorio de Navarra (reenvío de la correspondencia recibida en Logroño; desarrollo de su trabajo habitual en el Departamento de Empresas participadas de BBB, situado en Pamplona; las líneas de teléfono fijo comunicadas para su contacto; etc.).

En conclusión, de los indicios y pruebas que se han aportado a esta Junta Arbitral no se deduce que las decisiones correspondientes a la dirección habitual de los negocios de las sociedades XXX se produjesen en territorio común, ello aunque en el caso este conjunto de decisiones tenga un contenido reducido dada la actividad desarrollada por ellas y sin que se nieguen los desplazamiento del administrador único a la planta fotovoltaica sita en Albacete, sino que apuntan a su localización en el territorio de Navarra, donde se situaba el domicilio habitual del administrador.

18° La localización de la gestión administrativa de las entidades XXX.

Hemos de comenzar el examen de los criterios que se admiten en nuestro derecho tendentes a localizar la gestión administrativa de las sociedades, advirtiendo que en el expediente se contienen manifestaciones del administrador único de las entidades cuyo domicilio es objeto del conflicto, de las que se deduce la dificultad de fijar el lugar en el que se gestionaban estas sociedades, pues no disponen de trabajadores, contratan a terceros los servicios que les son necesarios, la facturación no se realizaba por ellas, y la contabilidad se confeccionaba en diferentes lugares (Página 12 de las alegaciones presentadas por la Hacienda Foral en septiembre de 2010 y diligencia suscrita por la AEAT el (...) /4/2009).

No obstante lo anterior, otras pruebas e indicios permiten obtener algunas conclusiones en orden a determinar el territorio en el que se localizaba la gestión administrativa de las sociedades XXX.

Así, en cuanto al lugar en el que se llevaba y custodiaba la contabilidad, las manifestaciones de don AAA (diligencia de (...) /4/2009, que se recogen en la página 414 del escrito de planteamiento del conflicto) señalan que la contabilidad y demás documentación la lleva una gestoría externa CCC) aunque los libros y documentación normalmente se encuentran en el domicilio de las sociedades XXX (sucursal de BBB en Logroño) salvo que por algún motivo se trasladen a otro lugar, lo que había ocurrido cuando los agentes tributarios de la AEAT se personaron en ese lugar a efectos de comprobar el domicilio de las sociedades citadas. Sin embargo, el (...) de septiembre de 2010, la Inspección de la Hacienda Foral al recoger las

manifestaciones de don AAA, expone que la contabilidad principal estaba encomendada, hasta diciembre de 2009, a DDD, sita en Albacete, si bien, en las oficinas de BBB, sitas en Logroño, en turno de tarde, se introducen datos contables, mientras que, en relación con CCC, se menciona que se encomendó a la sucursal de esta entidad en La Rioja la presentación de las declaraciones censales.

Aparte la discrepancia que se deduce de ambas manifestaciones sobre la entidad encargada de llevar la contabilidad, también existe contradicción en cuanto al lugar en el que se custodiaba esta documentación, ya que, según el administrador, era en las dependencias de la sucursal en Logroño de BBB, mientras que, según el escrito por el que se plantea el conflicto por parte de la Administración del Estado (diligencia de (...)/3/2009 suscrita por dos agentes tributarios. Anexo V), el Director de la BBB en Logroño manifiesta que en ese local no se guardan facturas ni contabilidad de las sociedades XXX).

De otra parte, tanto en las declaraciones del Director de la BBB en Logroño se pone de manifiesto que no tenía conocimiento de que se realizasen allí actividades correspondientes a las sociedades XXX, como también en las que hizo, el (...)/4/2009, una empleada de esta sucursal de BBB quien expresaba no conocer que, en ese local, se hubiese realizado alguna gestión relativa a las citadas sociedades.

Finalmente, como se hace constar por parte de la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto, y no ha sido controvertida esta afirmación, todas las sociedades XXX, tienen cuentas bancarias en BBB, oficina en (...) (Elemento de prueba que ha sido admitido por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Ia, en la sentencia de 15 de Enero de 2007, rec. 760/2004 y por la Audiencia Nacional, en la sentencia de 23 de Abril de 2009, antes citada).

En resumen, no es posible concluir que el domicilio de las sociedades XXX se encontrase situado en territorio común, pues no existe una prueba razonable sobre la habitabilidad del local situado en la planta fotovoltaica (Albacete) para ser utilizado como lugar destinado a la gestión administrativa, y constan declaraciones de testigos que niegan conocer que las dependencias de la sucursal en Logroño de BBB hayan sido utilizadas para la gestión ordinaria de estas entidades. Por otra parte, existen elementos de prueba e indicios de que esta gestión se realizaría normalmente desde Pamplona, territorio foral, ya que a esta localidad se remitía la correspondencia; en ella se localizaban líneas de telefonía fija; existía un local donde el administrador podía conservar la documentación de las sociedades; las entidades disponían de una cuenta bancaria, etc.

19° Pues bien, de la utilización de los criterios que están previstos en el artículo 8 del Convenio Económico - la sede de dirección de los negocios y el lugar de la gestión administrativa- para determinar el domicilio fiscal de las sociedades, cuando el domicilio social no sea determinante a estos efectos, se desprende que las Sociedades XXX, han tenido su domicilio fiscal en territorio foral de Navarra en el periodo comprendido entre el (...) de agosto de 2008 hasta el (...) de enero de 2010.

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

IV. ACUERDO

Declarar que, a los efectos previstos en el Convenio Económico, las Sociedades XXX, han tenido su domicilio fiscal en territorio foral de Navarra en el periodo comprendido entre el (...) de agosto de 2008 hasta el (...) de enero de 2010.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 15 de marzo de 2012.