

Sentencia N°: 970/2016

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 900/2015

Votación: 26/04/2016

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A 970/2016
TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Magistrados:

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández Montalvo

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 NOMBRE Y APELLIDOS 1, bajo la dirección letrada de Don NOMBRE Y APELLIDOS 2, 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 ENTIDAD 1.

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 ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1, 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 MUNICIPIO 1 (*Navarra*) 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, ENTIDAD 1, 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 MUNICIPIO 1 de unas dependencias en las que ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 Bodegas BODEGA 1, en MUNICIPIO 1, 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 ENTIDAD 1 (ENTIDAD 2, según la AEAT, ENTIDAD 3, 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 MUNICIPIO 1 en 2010 se apreció ni se le mostraron instalaciones que pertenecieran a ENTIDAD 3 y que se hubiesen puesto a disposición de ENTIDAD 1; 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 ENTIDAD 1, sito en MUNICIPIO 1, 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. EMILIO FRÍAS PONCE,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se pretende por la Comunidad Foral de Navarra la revocación del acuerdo impugnado en cuanto declara, resolviendo el conflicto nº 67/2013, que ENTIDAD 1, 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 MUNICIPIO 1, 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 ENTIDAD 1; 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 ENTIDAD 1 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 MUNICIPIO 1, 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 ENTIDAD 1.

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 ENTIDAD 1, 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 art. 8 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en su art. 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 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 (DOMICILIO 1), y cuyo objeto social era la actividad inmobiliaria, si bien trasladó su domicilio social y fiscal el 1 de diciembre del año 2006 a DOMICILIO 2, de MUNICIPIO 1 (Navarra).

Esta entidad pertenece a un grupo de sociedades en el que la dominante es ENTIDAD 3 con sede en MUNICIPIO 1, cuyo capital es propiedad de las Hermanas HERMANAS 1, siendo su administrador único, desde junio de 2006, Don NOMBRE Y APELLIDOS 3 con domicilio fiscal en Zaragoza.

A nombre de la entidad figura un edificio destinado a Hotel en Zaragoza, que aparece arrendado, y dos solares en MUNICIPIO 2 (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 MUNICIPIO 1 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 ENTIDAD 1, 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 MUNICIPIO 1 a partir de 2011, en las que ENTIDAD 1 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 MUNICIPIO 1 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 MUNICIPIO 1, 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 local a disposición de ENTIDAD 1, 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 NOMBRE Y APELLIDOS 3 y Doña NOMBRE Y APELLIDOS 4, administrador único y asesora contable y fiscal de la mercantil ENTIDAD 1, 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 MUNICIPIO 1, 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 ENTIDAD 1 se circunscribe al arrendamiento del hotel, 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 ENTIDAD 1 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 MUNICIPIO 1 (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 NOMBRE Y APELLIDOS 5 como empresa radicada en Navarra y dirección del Grupo de Bodegas BODEGA 2 (Anexo 9) y asesor de NOMBRE Y APELLIDOS 3 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.

F A L L A M O S

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

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Mico

D. Rafael Fernández Montalvo

PUBLICACION: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública ante mí la Secretaria. Certifico