

**REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 356/2013**

**Votación: 04/02/2015**

**Ponente Excmo. Sr. D.: Joaquín Huelin Martínez de Velasco**

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

## **S E N T E N C I A**

**TRIBUNAL SUPREMO.  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN: SEGUNDA**

**Excmos. Sres.:**

**Presidente:**

**D. Rafael Fernández Montalvo**

**Magistrados:**

**D. Manuel Vicente Garzón Herrero**

**D. Emilio Frías Ponce**

**D. Ángel Aguallo Avilés**

**D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco**

**D. José Antonio Montero Fernández**

**D. Manuel Martín Timón**

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 ENTIDAD 1. Han sido partes demandadas la Comunidad Foral de Navarra y ENTIDAD 1 representadas, respectivamente, por los procuradores don NOMBRE Y APELLIDOS 1 y doña NOMBRE Y APELLIDOS 2

### **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 ENTIDAD 1 (en lo sucesivo, ENTIDAD 1). En opinión de la Agencia promotora del conflicto, dicha sociedad, que decía tener su domicilio fiscal en Navarra, en DOMICILIO 1 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 ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 por el local sito en DOMICILIO 1, en el que se localiza a uno de los administradores de la sociedad (don NOMBRE Y APELLIDOS 3), 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 carácter con el que actuaba el Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 3 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 ENTIDAD 1 al manifestar que su domicilio fiscal se situaba en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra» (apartado 16º).

**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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 2 (en la actualidad, ENTIDAD 3), en un 70%, y ENTIDAD 4, en un 30%, que tienen sus domicilios en territorio común. La primera de las dos sociedades se nombró administradora única, designando a don NOMBRE Y APELLIDOS 4, con domicilio en Madrid, como su representante persona física para el ejercicio del cargo de administrador único de ENTIDAD 1. A partir del 11 de abril de 2008, la representación de esta compañía se atribuye a dos administradores mancomunados: ENTIDAD 5, domiciliada en Madrid y representada por el citado Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 4, y don NOMBRE Y APELLIDOS 3, 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 NOMBRE Y APELLIDOS 4, residente en territorio común, adoptaba las decisiones estratégicas relevantes referentes a la contratación y las gestiones de ENTIDAD 1: **(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 NOMBRE Y APELLIDOS 3 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 NOMBRE Y APELLIDOS 3, 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 de Pamplona. En la oficina de esta ciudad se realizaban principalmente venta de apartamentos de MUNICIPIO 1 (Huelva). En el portal

de DOMICILIO 1 hay una placa de oficina donde consta en pequeño y a la izquierda ENTIDAD 1, ocupando la mayor parte la leyenda “MUNICIPIO 1 DENOMINACIÓN 1. Venta de Apartamentos en la costa”. El Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 3 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 NOMBRE Y APELLIDOS 5 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 NOMBRE Y APELLIDOS 4, representante tanto del administrador único y socio mayoritario (ENTIDAD 2), como del mancomunado (ENTIDAD 5). 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. NOMBRE Y APELLIDOS 4, sito en DOMICILIO 2, o, en su caso, en DOMICILIO 3, domicilio social de ENTIDAD 5.

**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 DOMICILIO 3, de Madrid, desde donde doña NOMBRE Y APELLIDOS 5 contestó telefónicamente a distintas preguntas en la inspección realizada el 11 de abril de 2011 en la oficina pamplonesa de ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1 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 MUNICIPIO 2 (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.

No obstante ser tal su pretensión, inicia la oposición a la demanda manifestando que, aunque se[r] aceptara a efectos puramente argumentativos que la gestión de ENTIDAD 1 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 DOMICILIO 2, (domicilio particular del Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 4 ), 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 DOMICILIO 1 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 auditoría. 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 actuarios); 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, ENTIDAD 1 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 (ENTIDAD 6) 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 NOMBRE Y APELLIDOS 3, vecino de Pamplona, y ENTIDAD 5, 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 ENTIDAD 1 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 NOMBRE Y APELLIDOS 6.

**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 (ENTIDAD 2, y ENTIDAD 4), 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 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 ENTIDAD 2, 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.

### INGRESOS DE EXPLOTACION

	2007		2008		2009		2010	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
Alquileres Alemania	IMPORTE 2	11,89	IMPORTE 5	32,20	IMPORTE 7	45,21	IMPORTE10	45,71
Intereses en Navarra			IMPORTE13	67,50	IMPORTE 8	44,08	IMPORTE11	23,62
<b>Total Navarra y Alemania</b>	<b>IMPORTE 2</b>	<b>11,89</b>	<b>IMPORTE26</b>	<b>99,70</b>	<b>IMPORTE28</b>	<b>89,29</b>	<b>IMPORTE30</b>	<b>72,33</b>
Alquileres territorio Común	IMPORTE 1	88,11			IMPORTE14	7,89	IMPORTE17	24,38
Ingresos energía fotolv.			IMPORTE 3	0,30	IMPORTE15	2,83	IMPORTE18	3,29
<b>Total Territorio Común</b>	<b>IMPORTE 1</b>	<b>88,11</b>	<b>IMPORTE 3</b>	<b>0,30</b>	<b>IMPORTE 6</b>	<b>10,71</b>	<b>IMPORTE 9</b>	<b>27,67</b>
<b>TOTAL INGRESOS</b>	<b>IMPORTE12</b>	<b>100,00</b>	<b>IMPORTE27</b>	<b>100,00</b>	<b>IMPORTE29</b>	<b>100,00</b>	<b>IMPORTE31</b>	<b>100,00</b>

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 IMPORTE 1 euros (el 88,11%) y en Alemania de IMPORTE 2 euros (11,89%). En el ejercicio 2008 fueron, respectivamente de IMPORTE 3 euros (0,30%) y IMPORTE 4 (67,50%), sumas a las que hay que añadir IMPORTE 5 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, IMPORTE 6 euros (10,71%), IMPORTE 7 euros (45,21%) y IMPORTE 8 (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 IMPORTE 9 euros (27,67%), IMPORTE 10 euros (45,71%) y IMPORTE 11 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 *Hypovereinsbank* –números NNNNNN y NNNNNNN-) e incluye cuentas inexistentes (*sic*) en el Banco de Sabadell (número NNNNNNNN), Caja Madrid (número NNNNNNNN) y BBVA (número NNNNNNNN). 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 levantadas 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 NOMBRE Y APELLIDOS 5, 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 ENTIDAD 1 como matriz y de diecinueve filiales para la producción de energía fotovoltaica la realiza la firma ENTIDAD 7, domiciliada en Madrid y que don NOMBRE Y APELLIDOS 3, con residencia en Pamplona, es administrador mancomunado de la 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 ENTIDAD 8 y en Pamplona ENTIDAD 6.

Niega que todo el inmovilizado radique en territorio común, presentando el siguiente cuadro:

#### SITUACION DEL INMOVILIZADO

INMOVILIZADO	2007		2008		2009		2010	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
Inmov. Alemania	IMPORTE19	100	IMPORTE21	99	IMPORTE22	98	IMPORTE24	53
Inmov. Terr. Común	0,00	0	IMPORTE20	1	IMPORTE23	2	IMPORTE25	47
<b>T. Inmovilizado</b>	<b>IMPORTE19</b>	<b>100</b>	<b>IMPORTE32</b>	<b>100</b>	<b>IMPORTE33</b>	<b>100</b>	<b>IMPORTE34</b>	<b>100</b>

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. NOMBRE Y APELLIDOS 3 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, ENTIDAD 5 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 (ENTIDAD 1)

**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. JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, 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 ENTIDAD 1. La Junta Arbitral desestimó la pretensión de la Administración del Estado y declaró que ENTIDAD 1 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 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 ENTIDAD 1. 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 ENTIDAD 1 tiene su domicilio social en Navarra (en DOMICILIO 1). 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 ENTIDAD 1.

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 ENTIDAD 1, 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) ENTIDAD 1 se constituyó el 2 de junio de 2006, siendo sus propietarios ENTIDAD 2 (en un 70%), y ENTIDAD 4 (en un 30%), domiciliadas

en León y en Madrid, respectivamente. Fijó su domicilio social en Pamplona, DOMICILIO 1. En el portal del inmueble se anuncia mediante una placa identificadora en la que también aparece la mención: “MUNICIPIO 1 DENOMINACIÓN 1. Venta de apartamentos en la costa”. En dicho local se celebran los consejos de administración y las juntas de accionistas de la sociedad.

**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 IMPORTE 12 euros, todos procedentes de la actividad de alquiler de inmuebles, de los que IMPORTE 2 tenían su origen en Alemania y el resto, IMPORTE 1, en territorio común (11,89% y 88,11%, respectivamente). En el ejercicio 2008, los ingresos generados en el territorio común ascendieron a IMPORTE 3 euros, derivados de la producción de energía fotovoltaica, los procedentes de Navarra fueron de IMPORTE 13 euros, por intereses de préstamos, y en Alemania, por el alquiler de inmuebles, se obtuvieron IMPORTE 5 euros (0,30%, 32,20% y 67,50%, respectivamente). En 2009, ingresó IMPORTE 7 euros en Alemania (alquiler de inmuebles), IMPORTE 8 en Navarra (intereses) y IMPORTE 6 en territorio común (IMPORTE 14 de alquileres y IMPORTE 15 de energía fotovoltaica) (45,21%, 44,08% y 10,71%, respectivamente). En el último periodo considerado (2010), se obtuvieron IMPORTE 16 euros por alquiler de inmuebles en Alemania, IMPORTE 11 de intereses por cesión de créditos a terceros en Navarra, IMPORTE 17 de alquileres en territorio común y IMPORTE 18 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)** ENTIDAD 2, fue, hasta el 11 de abril de 2008, administradora única de ENTIDAD 1, siendo su representante don NOMBRE Y APELLIDOS 4,



vecino de DOMICILIO 2 de Madrid. A partir de dicha fecha, la administración de la compañía fue compartida mancomunadamente entre ENTIDAD 5 y don NOMBRE Y APELLIDOS 3, cuyo domicilio fiscal desde 2009 se encuentra en Navarra, en DOMICILIO 4, de Pamplona. ENTIDAD 5 ejercía su administración a través de su representante don NOMBRE Y APELLIDOS 4.

**5º)** Don NOMBRE Y APELLIDOS 3, además de ser administrador mancomunado de ENTIDAD 1, trabaja para ella en condición de auxiliar administrativo y agente de ventas en la oficina de DOMICILIO 1 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. NOMBRE Y APELLIDOS 4.

**6º)** La llevanza de la contabilidad no es única. En relación con la sucursal de Berlín, se encarga de ella la entidad ENTIDAD 8, establecida en dicha ciudad Alemana. En Pamplona, el asesoramiento fiscal y contable es realizado por ENTIDAD 6, radicada en Navarra, sin perjuicio de que las cuentas consolidadas y la auditoría se practiquen en Madrid por ENTIDAD 7.

**7º)** ENTIDAD 1 dispone de dos cuentas corrientes en sucursales en Alemania de un banco alemán (*Hypovereinsbank*), otras dos en oficinas madrileñas de entidades financieras españolas (BBVA y la Caixa) y otra en Pamplona (Banco de Santander). Nunca ha sido cliente en Madrid del Banco de Sabadell. La cuenta en el BBVA fue abierta el 9 de julio de 2007 y nunca ha registrado movimiento alguno. También dispuso en Madrid de una cuenta en Bankia, 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 IMPORTE 19 euros. En 2008, el inmovilizado del en territorio común alcanzaba un montante de IMPORTE 20 euros (1,00%), mientras que el radicado en Alemania tenía un valor de IMPORTE 21 euros (99%). En el 2009 nueve los porcentajes eran,

respectivamente, del 98% (IMPORTE 22 euros) y 2% (IMPORTE 23 euros), pasando a ser en 2010 del 53% (IMPORTE 24 euros) y 47% (IMPORTE 25 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 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. NOMBRE Y APELLIDOS 4). 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 éste, 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. NOMBRE Y APELLIDOS 3 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. NOMBRE Y APELLIDOS 4.

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, ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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.

**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 ENTIDAD 1, 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

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero

Emilio Frías Ponce

Angel Aguallo Avilés

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón

Juan Gonzalo Martínez Micó

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.