

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 654/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 162/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

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. NOMBRE/APELLIDOS 1, bajo la dirección letrada del 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 1.

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y la mercantil ENTIDAD 1, representada por la procuradora D. ^a NOMBRE/APELLIDOS 2, con la asistencia de letrado D. NOMBRE/APELLIDOS 3.

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 1, 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.

2°. 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:

ENTIDAD 1 tiene como objeto la adquisición, tenencia, disfrute y enajenación de acciones de la sociedad ENTIDAD 2 y su domicilio social está en DOMICILIO 1 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 NOMBRE/APELLIDOS 4/NOMBRE/APELLIDOS 5 (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 NOMBRE/APELLIDOS 4 fue sustituido, tras su fallecimiento, por su hija doña NOMBRE/APELLIDOS 6.

Las cuentas de 2009 a 2012 fueron presentadas en el Registro Mercantil confirma de la señora NOMBRE/APELLIDOS 5; las de 2010 y 2011 se firmaron también por doña NOMBRE/APELLIDOS 6. 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 ENTIDAD 2).

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 ENTIDAD 2 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 ENTIDAD 2. Se trata, por tanto, de una sociedad instrumental a través de la cual la FAMILIA 1 (FORMADA POR NOMBRE Y APELLIDOS 4, 5 Y 6) gestiona sus participaciones en ENTIDAD 2.

Es titular de una cuenta bancaria en la sucursal del Banco Santander Central Hispano de DOMICILIO 2 de Pamplona, en la que figura como autorizada la señora NOMBRE/APELLIDOS 5. A través de esta cuenta se reciben los ingresos procedentes de ENTIDAD 2 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 NOMBRE/APELLIDOS 6, 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 FAMILIA 1 y de la sociedad ENTIDAD 1.
- En la vivienda no contesta nadie ni figura en la puerta placa con el nombre de la sociedad.
- En la vivienda 6°E “un chico joven”, que dice vivir allí desde septiembre, afirma que en el 6°D no vive nadie, está desocupado, no se aprecia movimiento de trabajadores ni se oyen ruidos.
- En el 6°A dicen que el 6°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 Patxi”, que trabaja allí desde hace más de cuatro años, afirma que la vivienda del 6°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 Mancomunidad de la Comarca de Pamplona ha informado que el contrato de agua está a nombre de la señora NOMBRE/APELLIDOS 5 desde 13/12/2013, antes lo estuvo a nombre del señor NOMBRE/APELLIDOS 4. 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 ENTIDAD 3 se desprende que el contrato de suministro de energía eléctrica a la vivienda está a nombre del señor NOMBRE/APELLIDOS 4 y las facturas domiciliadas en la cuenta de DOMICILIO 2 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 ENTIDAD 4, 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 ENTIDAD 2, que ha contestado lo siguiente:

- La persona que representó a ENTIDAD 1 en el Consejo de Administración de ENTIDAD 2, en 2009 y en 2010 hasta su fallecimiento, fue el señor NOMBRE/APELLIDOS 4. Desde 21 de junio de 2010 le sustituye doña NOMBRE/APELLIDOS 6.
- Las reuniones del Consejo de Administración se han celebrado en Madrid.
- Las convocatorias se notificaron al señor NOMBRE/APELLIDOS 4 en su domicilio profesional en Barcelona, DOMICILIO 3; y a la señora NOMBRE/APELLIDOS 6 en la calle DOMICILIO 4, en MUNICIPIO 1 (Barcelona).

También se ha requerido información a ENTIDAD 5, 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 NOMBRE/APELLIDOS 6, en diligencia de 6 de febrero de 2014, manifestó ante la Inspección:

- Que el domicilio de doña NOMBRE/APELLIDOS 5 y el de su marido hasta su fallecimiento es el de DOMICILIO 1 de Pamplona y que el suyo propio está en DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1. El de ENTIDAD 1 en el ya indicado de DOMICILIO 1 de Pamplona.
- Que la única actividad de la sociedad consiste en la gestión administrativa de la participación en ENTIDAD 2, por medio de la señora NOMBRE/APELLIDOS 6 (antes de su fallecimiento, del señor NOMBRE/APELLIDOS 4), y se concreta en asistir a las reuniones que se realizan en Madrid.
- Que las funciones de doña NOMBRE/APELLIDOS 5 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, ENTIDAD 1, ha imputado la prestación de servicios a un solo cliente (ENTIDAD 2) y la recepción de servicios de un único proveedor (ENTIDAD 5).

De la información facilitada por ENTIDAD 2 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 NOMBRE/APELLIDOS 4 en su domicilio profesional de DOMICILIO 3 de Barcelona (edificio de ENTIDAD 2), y a doña NOMBRE/APELLIDOS 6 en la DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1. En ningún momento se utiliza el domicilio social de DOMICILIO 1 de Pamplona.

I.2. Alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra

4° 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:

ENTIDAD 1 es una sociedad estrictamente instrumental de carácter familiar y su actividad única es la gestión de participaciones de ENTIDAD 2 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1.

La Inspección se personó en DOMICILIO 1 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 ENTIDAD 1, 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 NOMBRE/APELLIDOS 6 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, ENTIDAD 1 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 DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1 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 ENTIDAD 1.

[...] 15° En el presente caso nos encontramos ante una sociedad, ENTIDAD 1., que tenía su domicilio social en DOMICILIO 1 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.

Hemos de tener presente que estamos ante una sociedad cuyos únicos activos son un ordenador y un teléfono móvil (declaración de doña N OMBRE/APELLIDOS 6, 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 NOMBRE/APELLIDOS 5 y doña NOMBRE/APELLIDOS 6.

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 6°D que se encontraba en el portal “figuran los siguientes nombres: NOMBRE/APELLIDOS 4, NOMBRE/APELLIDOS 5 y ENTIDAD 1.” 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 6°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 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 ENTIDAD 1., 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 NOMBRE/APELLIDOS 4 y NOMBRE/APELLIDOS 5. 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 (“ENTIDAD 1.”) 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 6ºE que dice que el 6ºD está vacío, no vive nadie”.

Por añadidura, ENTIDAD 2 enviaba a Barcelona y no a Pamplona las comunicaciones dirigidas al señor NOMBRE/APELLIDOS 4. [...].

En definitiva, se trata de una sociedad en la que, existen dos administradoras solidarias, una de las cuales (doña NOMBRE/APELLIDOS 5), de edad avanzada, se limita a realizar funciones de representación, ejerciendo su hija (doña NOMBRE/APELLIDOS 6) toda la actividad de gestión de las participaciones imputable a la sociedad. [...] 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 ENTIDAD 1 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 DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1, domicilio de doña NOMBRE/APELLIDOS 6. 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 NOMBRE/APELLIDOS 6 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 1. 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 1 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, ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1, 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 1 no se encuentra en Navarra, con efectos desde 1 de enero de 2009. Recordemos ahora que la sociedad ENTIDAD 1 tiene como objeto la adquisición, tenencia, disfrute y enajenación de acciones de la sociedad ENTIDAD 2 y su domicilio social está en DOMICILIO 1 de Pamplona, 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 NOMBRE/APELLIDOS 4 y doña NOMBRE/APELLIDOS 5 (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 NOMBRE/APELLIDOS 4 fue sustituido, tras su fallecimiento, por su hija doña NOMBRE/APELLIDOS 6. Las cuentas de 2009 a 2012 fueron presentadas en el Registro Mercantil con firma de la señora NOMBRE/APELLIDOS 5; las de 2010 y 2011 se firmaron también por doña NOMBRE/APELLIDOS 6. 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 ENTIDAD 2). 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 ENTIDAD 2 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 ENTIDAD 2. Se trata, por tanto, de una sociedad instrumental a través de la cual la FAMILIA 1 gestiona sus participaciones en ENTIDAD 2. 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. NOMBRE/APELLIDOS 6 en MUNICIPIO 1, y de la inexistencia de toda actividad administrativa y de gestión de negocios continuada en el inmueble de DOMICILIO 1 de Pamplona, 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 1 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 ENTIDAD 1. y dirección de sus negocios 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 ENTIDAD 1 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 MUNICIPIO 1, 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 ENTIDAD 1 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 1010 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.

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.

b) 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 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 2 al objeto de convocatoria a la administradora de ENTIDAD 1, 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 NOMBRE/APELLIDOS 5 y señora NOMBRE/APELLIDOS 6, 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 1.
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.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

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.

