

**Sentencia N°:** 105/2016

**REC.ORDINARIO(c/a) Num.:** 43/2015

**Votación:** 19/01/2016

**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 105/2016**

**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. Rafael Fernández Montalvo**

---

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Enero de dos mil dieciséis.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha visto el recurso contencioso-administrativo 43/2015, interpuesto por la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA contra la resolución adoptada el 28 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en el conflicto 63/2013, planteado por dicha Comunidad Foral frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el cambio de domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1, durante el periodo comprendido entre los meses de noviembre de 2008 y agosto de 2012. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO**.- La Comunidad Foral de Navarra interpuso el presente recurso contencioso-administrativo el 10 de febrero de 2015. Una vez admitido y recibido el expediente administrativo se le dio traslado para que formalizase la demanda, lo que verificó el 29 de abril de 2015.

En dicho escrito rector reproduce los criterios que, en su opinión y a la luz del artículo 8.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, según la redacción aprobada por la Ley 25/2003, de 15 de julio (BOE de 16 de julio), sirven para determinar el domicilio fiscal. El primero sería el domicilio social, que en el caso debatido se sitúa en DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1. El segundo sería el lugar donde se encuentra centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la compañía, también

en MUNICIPIO 1. El último, el territorio donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Sostiene que la resolución que combate debe ser revocada porque: **1ª)** fija los límites temporales de la vigencia del domicilio que declara de forma incongruente con su argumentación, especialmente en lo que atañe al *dies a quo*; **2ª)** no determina un domicilio fiscal preciso, ya que no declara qué oficina, en qué ubicación y en qué localidad de Navarra se llevaba la dirección de la entidad ENTIDAD 1 (en lo sucesivo, «ENTIDAD 1»), limitándose a señalar que era en el territorio de la Comunidad Foral; **3ª)** desconoce la presunción de que goza el domicilio social, sin haberse acreditado que la gestión de la sociedad se desarrollase “en el territorio foral de Navarra”; e **4º)** ignora la carga de la prueba que pesaba sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, efectuando una incorrecta valoración de los elementos de convicción contenidos en el expediente.

Considera acreditado, por el contrario, que en el domicilio social de La Rioja existían oficinas cedidas por otra entidad del grupo; así como que en esas oficinas se reunían el Consejo y la Junta General de la compañía, desarrollaban su gestión ordinaria el administrador y el apoderado en visitas constantes y se llevaba la contabilidad. Destaca que resulta probado, además, que desde el año 2010 parte de la gestión ordinaria se encomendó a otra compañía, radicada en La Rioja, en cuyo territorio se encuentran todos los inmuebles propiedad de «ENTIDAD 1», que compraba y vendía.

Solicita el dictado de sentencia que anule la resolución arbitral impugnada y declare que procede desestimar el conflicto suscitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, confirmando la conformidad a Derecho del domicilio fiscal declarado por «ENTIDAD 1» en la ciudad de MUNICIPIO 1.

**SEGUNDO.-** La Administración General del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 1 de junio de 2015, solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Corrige la interpretación del artículo 8 del Convenio realizada de contrario, porque el primer y preferente criterio, el del domicilio social, sólo opera si en el mismo se centralizan efectivamente la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Niega que se haya determinado de manera imprecisa el domicilio fiscal en el territorio Navarro, porque en el requerimiento de inhibición se señaló con precisión que tal domicilio entre el 24 de noviembre de 2008 y el 6 de junio de 2012 era DOMICILIO 2, de MUNICIPIO 2, y a partir de esta última fecha y hasta el 10 de agosto de 2012, en que cesó la actividad de la compañía, DOMICILIO 3 de la misma ciudad. En cuanto al lapso temporal señalado en la resolución discutida, precisa que la compañía se constituyó el 24 de noviembre de 2008, si bien con otra razón social (ENTIDAD 2), pasando a denominarse ENTIDAD 1, a partir del 14 de enero de 2010, por decisión del administrador único de la sociedad. Tampoco ve reparo alguno en que el conflicto se haya planteado una vez que la compañía cesó en su actividad, pues la Agencia Estatal de Administración Tributaria no hizo otra cosa que, dentro del plazo de prescripción, realizar actuaciones de comprobación e investigación sobre el domicilio fiscal de «ENTIDAD 1».

En cuanto a la valoración de la prueba para fijar el domicilio de la compañía, estima correcta y ajustada a Derecho la realizada por la Junta Arbitral.

**TERCERO.-** Concedido el trámite de conclusiones, fue evacuado por la Comunidad Foral de Navarra el 20 de octubre de 2015 y por la Administración del Estado el día 28 del mismo mes, resumiendo ambas lo alegado en sus respectivos escritos rectores, a los que se remiten.

**CUARTO**.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 30 de octubre de 2015, fijándose al efecto el día 19 de enero de 2016, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Magistrado de la Sala

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO**.- La Agencia Estatal de Administración Tributaria planteó, ante la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, un conflicto frente a la Hacienda Territorial de Navarra en relación con el domicilio fiscal de «ENTIDAD 1» durante el periodo comprendido entre los meses de noviembre de 2008 y agosto de 2012. Consideraba que el declarado por la propia entidad en la Comunidad Autónoma de La Rioja no se ajustaba a la normativa aplicable, debiendo fijarse aquél en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra.

Dicha Junta Arbitral, en la resolución contra la que se dirige este recurso contencioso-administrativo, estima la pretensión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y concluye que durante el mencionado lapso temporal «ENTIDAD 1» tuvo su domicilio fiscal en el territorio foral de Navarra.

Para llegar a tal conclusión tiene en cuenta lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y valora la prueba disponible, concluyendo que: **(1)** el lugar de ubicación de los inmuebles propiedad de la compañía, todos en La Rioja, resulta irrelevante, pues se trataba de inmuebles destinados a su giro empresarial y porque la gestión de la entidad se realizaba desde Navarra, careciendo también de trascendencia las declaraciones contradictorias en este punto del administrador

único de la entidad; y **(2)** la actividad desarrollada en La Rioja (compraventa de inmuebles) requería de un reducido número de medios materiales y personales, medios que obtenía de las otras sociedades del grupo en el que estaba integrada (no disponía de personal contratado y el local que utilizaba en MUNICIPIO 1 pertenecía a otra sociedad, que se lo cedía gratuitamente), sin que desde ese local se desarrollase la dirección efectiva y la gestión del negocio. **(3)** Otorga carácter decisivo al hecho de que los socios y los administradores de la sociedad estuviesen domiciliados en Navarra. A la luz de las pruebas, la Junta Arbitral distingue dos periodos: uno inicial, desde noviembre de 2008 a 2010, durante el que «ENTIDAD 1» se limitaba a ejecutar las decisiones que se tomaban en MUNICIPIO 2 por otras entidades del grupo, que decidían sobre los inmuebles y las personas a las que se adquirían, así como sobre las condiciones financieras de las operaciones; uno posterior, en el que la actividad tenía como principal objetivo la venta de lo anteriormente adquirido, actividad también dirigida desde MUNICIPIO 2, si bien las tareas materiales de contactar con los clientes, enseñar los inmuebles, etc., se encomendaban a otra empresa, ajena al grupo, en La Rioja.

La Comunidad Foral de Navarra discute la anterior decisión, a la que imputa los siguientes defectos: **(1)** fijar los límites temporales de la vigencia del domicilio que declara de forma incongruente con su argumentación, especialmente en lo que atañe al *dies a quo*; **(2)** no determinar un domicilio fiscal preciso, ya que no declara qué oficina, en qué ubicación y en qué localidad de Navarra se llevaba la dirección de «ENTIDAD 1», limitándose a señalar que era en el territorio de la Comunidad Foral; **(3)** desconocer la presunción de que goza el domicilio social, sin haberse acreditado que la gestión de la sociedad se desarrollara “en el territorio foral de Navarra”; e **4º)** ignorar la carga de la prueba que pesaba sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, efectuando una incorrecta valoración de los elementos de convicción contenidos en el expediente.

**SEGUNDO.-** Centrado el debate en los expresados términos, antes de seguir adelante hemos de precisar que el marco normativo que ha de servir

para resolver la contienda está constituido por el artículo 8.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en la redacción de la Ley 25/2003, conforme al que se entienden domiciliadas en Navarra: «las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al criterio donde radique el mayor valor de su inmovilizado».

Interpretado dicho precepto, hemos indicado, entre otras, en la sentencia de 9 de febrero de 2015 (recurso contencioso-administrativo 356/2013, FJ 1º; ES:TS:2015:338), que existe un criterio preferente, el del domicilio social, condicionado a que en el mismo esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, hasta el punto de que el domicilio fiscal se reputará ubicado en Navarra si dichas gestión y dirección se realizan en su territorio, aunque el domicilio social esté en otro lugar (no de otra manera cabe interpretar la frase «en otro caso, cuando realice en Navarra dicha gestión y dirección»). El criterio subsidiario, es el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Pues bien, la discusión queda en este caso focalizada en el criterio preferente, para determinar si, a la vista de la prueba disponible, cabe concluir que la efectiva gestión administrativa y la dirección de los negocios de «ENTIDAD 1» se encontraban en el periodo concernido en La Rioja o en Navarra, cuestión a cuyo análisis dedicaremos los siguientes fundamentos jurídicos, no sin antes dejar constancia de que las dos primeras quejas aducidas por la Comunidad Foral de Navarra en su demanda carecen de toda relevancia para resolver la contienda, como seguidamente se razona.

**TERCERO.-** Se duele la Comunidad Foral de Navarra de que la resolución que combate es incongruente al señalar el 24 de noviembre de 2008 como momento inicial al que refiere el domicilio fiscal en Navarra, cuando en la

propia resolución se indica que «ENTIDAD 1» inició su actividad en abril de 2009, pues, de ser así, en aquella primera fecha no podía concurrir la nota de que su gestión estuviere centralizada en el territorio foral.

Esta aparente contradicción carece de la trascendencia que le quiere otorgar la demandante. En noviembre de 2008 se constituyó ENTIDAD 2, que inició su actividad en abril de 2009, pasando a denominarse a partir del 14 de enero de 2010 ENTIDAD 1. La circunstancia de que durante ese periodo inicial de cinco meses estuviera “mercantilmente” inactiva no quiere decir que no existiera y, con independencia de las consecuencias fiscales de ese hecho, tampoco lleva de suyo que no pudiera tener centralizada la gestión y la dirección del negocio, cualquiera que fueran su intensidad y su volumen, en lugar distinto de su domicilio social de MUNICIPIO 1. El hecho de que una compañía no realice actividad mercantil no implica necesariamente que no haya toma de decisiones para su dirección y gestión y que éstas carezcan de toda repercusión tributaria (recuérdese, por ejemplo, la deducibilidad de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido por un sujeto pasivo, soportadas cuando todavía no lo era al realizar actividades preparatorias de su giro mercantil).

En consecuencia, nada hay de contradictorio en que, iniciada la actividad de la empresa en abril de 2009, la resolución impugnada localice su domicilio fiscal en Navarra desde noviembre de 2008, fecha de su creación, por estar allí desde entonces centralizada la dirección y la gestión del negocio.

**CUARTO.**- Se lamenta también la Comunidad Foral de Navarra de que la Junta Arbitral concluya que el domicilio fiscal de «ENTIDAD 1» se encontraba en el periodo analizado en su territorio sin señalar una ubicación precisa.

Esta queja, sin embargo, no responde a la realidad. Es cierto que en la parte dispositiva de la resolución se indica sin más que la mencionada compañía «ha tenido su domicilio fiscal en el territorio foral de Navarra durante

el periodo comprendido desde el mes de noviembre de 2008 hasta agosto de 2012» (lo que, por lo demás, era el objeto de la pretensión articulada, desentrañando si la mencionada compañía tuvo ese domicilio en La Rioja o en el territorio navarro). Pero las resoluciones administrativas, como las jurisdiccionales, deben ser leídas en su integridad, para obtener una visión de conjunto y una exégesis integral de las mismas, rehuendo de visiones parciales, sesgadas o interesadas.

Si se realiza una lectura completa de la resolución puede constatarse que la Junta Arbitral considera que el domicilio desde el que se llevaba a cabo la dirección de la entidad, adoptándose las decisiones y gestionándose la compañía, se encontraba en MUNICIPIO 2, en las dependencias de su socio único en dicha localidad, en la que también su administrador único tenía su domicilio (véase el apartado 19º de los fundamentos jurídicos en relación con el apartado 3º de los antecedentes).

Recuérdese que, conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1.b) del Convenio Económico, el criterio preferente para determinar el domicilio social de una compañía es el del lugar donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Ante la ausencia de una definición legal que permita acotar los conceptos jurídicos indeterminados “gestión administrativa” y “dirección de los negocios”, la jurisprudencia ha acudido al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 [véanse nuestras sentencias de 4 de febrero de 2010 (recurso contencioso-administrativo 86/2009, FJ 4º; ES:TS:2010:1019) y 17 de octubre de 2013 (recurso contencioso-administrativo 538/2012, FJ 5º; ES:TS:2013:3286); también la ya citada de 9 de febrero de 2015 (FJ 1º)], donde se fijan las circunstancias que permiten determinar el lugar en el que una sociedad centraliza esas actividades. Acudiendo a dicho precepto, hemos indicado en las sentencias mencionadas que, para determinar el lugar en el que se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una sociedad, ha de

estarse al lugar de contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes.

Por consiguiente, no hay imprecisión o indefinición en la resolución impugnada, por cuanto que localiza el domicilio fiscal de «ENTIDAD 1» atendiendo a los domicilios en MUNICIPIO 2 desde los que actuaban el socio y el administrador únicos de la sociedad.

**QUINTO.**- Con la misma visión de conjunto es como ha de abordarse el análisis y las conclusiones de la Junta Arbitral en los apartados 17º a 20º de su resolución.

Vaya por delante que el hecho de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya realizado actividades de comprobación del domicilio fiscal de «ENTIDAD 1» e instado el conflicto una vez que dicha compañía había cesado en sus actividades (pero dentro del plazo de prescripción) no resta un ápice a la fuerza de convicción que *per se* puedan tener las pruebas acopiadas por dicha Administración ni, por tanto, a las inferencias fácticas que, en su atención, haya podido realizar la Junta Arbitral.

Ciertamente, en los mencionados apartados de su resolución, esta última podía haber sido algo más explícita a la hora de decantar los hechos que sustentan su decisión, pero si se tienen en cuenta los criterios jurisprudenciales que dice aplicar y se ponen en relación con los elementos de prueba que describe en los pasajes que integran los “antecedentes”, se constata con claridad las razones de la decisión, evidenciándose que, en modo alguno, se ha producido, como se denuncia en la demanda, una inversión de la carga de la prueba.

La resolución refleja la realidad de una sociedad (inicialmente denominada ENTIDAD 2, y después ENTIDAD 1), cuyo domicilio social se encontraba en MUNICIPIO 1, consistiendo su giro social en la compraventa de inmuebles situados en La Rioja, sin que contara con trabajadores ni locales

propios. Operaba en MUNICIPIO 1 en las oficinas y empleando gratuitamente los medios de otras compañías, pertenecientes al mismo grupo, y para la captación de clientes y la enajenación de los inmuebles previamente adquiridos contrató a una tercera empresa, establecida en MUNICIPIO 1, ajena al grupo, a la que retribuía sus servicios. El administrador y el socio únicos, así como el apoderado, de la entidad tenían su domicilio en MUNICIPIO 2, desde donde se adoptaban las decisiones estratégicas y de dirección, indicando qué bienes se compraban y en qué condiciones, al tiempo que, utilizando los servicios de aquella tercera empresa, se resolvía sobre su enajenación, sin perjuicio de las visitas que aquellos realizaban al local de MUNICIPIO 1.

Esta “fotografía” de la realidad es obtenida por la Junta Arbitral tras afirmar que la carga de la prueba corresponde a la Administración del Estado (apartado 16º) e indicar por qué, a los efectos de su pronunciamiento, carece de relevancia que todos los bienes de la entidad se encontraran en La Rioja (eran el objeto de su tráfico mercantil), así como las declaraciones contradictorias del administrador social (apartado 17º), analizando la naturaleza de la actividad desarrollada por «ENTIDAD 1» (apartado 18º). Concluye, con ello, que la sociedad se dirigía desde MUNICIPIO 2, donde tenían su domicilio el socio y el administrador de la entidad, explicando con precisión su *modus operandi* (apartados 19º y 20º).

En definitiva, no cabe sostener, como se hace en la demanda, que la resolución impugnada haya invertido la carga de la prueba, atribuyéndola a la Comunidad Foral de Navarra. Muy al contrario, expresamente indica que correspondía a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y concluye que la ha satisfecho a través de las pruebas presentadas, que evidencian una realidad conforme a la que, de acuerdo con las normas y la jurisprudencia aplicables, el domicilio fiscal de «ENTIDAD 1» se encontraba en el periodo concernido en el territorio de Navarra, más en particular, en la ciudad de MUNICIPIO 2.

La visión que se ofrece en la demanda es otra (en las oficinas de MUNICIPIO 1 se reunían el Consejo y la Junta General de la compañía, se desarrollaba su gestión ordinaria por el administrador y el apoderado en visitas constantes, y se llevaba la contabilidad), sustentada en una valoración diferente del material probatorio pero no desdice la conclusión de la Junta Arbitral, fundada en una apreciación conjunta del mismo realizada conforme a los criterios jurisprudenciales fijados por este Tribunal en casos similares. Es más, la resolución recurrida explícitamente rechaza los hechos que suministrarían determinados medios de prueba (párrafos cuarto a sexto del apartado 17º y tercero del apartado 18º) y que vendrían a cimentar el relato fáctico que ofrece la demanda.

**SEXTO.**- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), procede imponer las costas de este proceso a la Administración demandante, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros, a la vista de la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas en el debate.

## **F A L L A M O S**

**1º)** Desestimar el recurso contencioso-administrativo 43/2015, interpuesto por la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA contra la resolución adoptada el 28 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en el conflicto 63/2013, planteado por dicha Comunidad Foral frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el cambio de domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1, durante el periodo comprendido entre los meses de noviembre de 2008 y agosto de 2012.

**2º)** Confirmar dicho acto administrativo por ser ajustado al ordenamiento jurídico.

**3º)** Imponer las costas a la Comunidad Foral de Navarra, con el límite señalado en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Manuel Vicente Garzón Herrero

Emilio Frías Ponce

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón

Rafael Fernández Montalvo

**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.