

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 188/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 49/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. 188/2021 interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador don NOMBRE/APELLIDOS 1, bajo la dirección letrada de don Francisco Negro Roldán, contra la resolución de 20 de abril de 2021, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se resuelve el conflicto núm. 134/2019, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, con relación al domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, a partir del 1 de enero de 2012.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 22 de junio de 2021, la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 20 de abril de 2021, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se resuelve el conflicto núm. 134/2019, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, con relación al domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 a partir del 1 de enero de 2012.

SEGUNDO. - Por diligencia de ordenación de 30 de junio de 2021 se admitió a trámite el recurso y se ordenó la reclamación del expediente administrativo.

TERCERO. - Recibido el expediente administrativo, se confirió traslado a la parte recurrente, la Comunidad Foral de Navarra, para que formulase demanda, lo que verificó por escrito de 12 de enero de 2022, alegando, en síntesis, lo siguiente:

Recuerda, en primer término, el contenido del informe emitido por el Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Navarra (HFN), de 16 de octubre de 2019, aludido en el escrito de planteamiento de conflicto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

Censura a la Junta Arbitral porque no se ha intentado acreditar por la AEAT que el inmueble sito en Barcelona, en el que la AEAT ubica el domicilio fiscal de la entidad, se trate de un local u oficina y, menos aún, que en él se realice la contratación de la entidad ya que se trata de una vivienda en la que tiene su domicilio fiscal un apoderado y empleado de la misma.

Enfatiza que la AEAT no se ha personado en el inmueble de Barcelona en el que ubica el domicilio fiscal de la entidad, a los efectos de tratar de probar que en él se lleve efectivamente su contabilidad.

Apunta que la única administrativa que trabaja para la entidad presta sus servicios en la citada oficina de Pamplona y que la administradora única de la entidad, sobre la que recae la responsabilidad última de la gestión y dirección de su actividad, tiene su domicilio en el mismo edificio de Pamplona en el que se ubica dicha oficina.

Considera que la resolución que impugna cambia el domicilio fiscal que ENTIDAD 1 declaró, en congruencia con el domicilio social de la entidad. Entiende que esa alteración destruye una presunción y se sustenta en -a su juicio- un insuficiente material convictivo, ignorando evidencias que soportan la regularidad del domicilio fijado por la entidad.

Recuerda que esta Sala ha declarado que los conflictos planteados entre Administraciones tributarias sobre el domicilio fiscal deben ser resueltos a través de una “valoración conjunta” de los datos, indicios y pruebas incorporadas al expediente. Esta pauta de actuación obliga a rechazar pretensiones sobre cambios de domicilio apoyadas en meras conjeturas o simples suposiciones. Es ahí donde, a su juicio, se encuentra otro error del acto recurrido, dado que los elementos más relevantes de índole fáctica que se tienen en cuenta en estos casos no han sido exhaustivamente valorados, resultado el resto de las pruebas poco relevantes. Si existe una insuficiencia de pruebas habrá que achacarla a la deficiente actuación investigadora de la AEAT, que, teniendo en el procedimiento administrativo la carga de probar la incorrecta domiciliación, no lo ha hecho.

Tampoco considera acertada la fijación de un domicilio en territorio común cuando ni se identifica la localidad ni, menos aún, la dirección en que se desempeña la gestión societaria, sin que se haya efectuado visita alguna a cualquier oficina extraña a la de Pamplona (Navarra) que patentizase que, en ese otro “domicilio”, se centraliza la gestión y dirección de la sociedad.

Argumenta que el primer criterio a considerar a los efectos del artículo 8.1.b) del Convenio Económico es el domicilio social y que, en este caso, es un hecho conforme entre las partes que el mismo está sito en Pamplona:

inicialmente en la Calle DOMICILIO 1, de Pamplona, y, desde 20 de noviembre de 2012, en DOMICILIO 2 de Pamplona, (según la propia AEAT admite en su escrito de promoción del conflicto). Es en ese domicilio donde se residencia la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Señala, además, los criterios que, en su opinión, definen el domicilio social y concluye que tales criterios concurren en el domicilio de Pamplona y que, desde luego, no se ha acreditado que se encuentren en el que se invoca de territorio común, donde ni tan siquiera se ha probado la existencia de oficina alguna con el menor grado de infraestructura comparable con la oficina de Pamplona.

Se refiere, por otro lado, a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (sección 2ª) de 4 de junio de 2014 - recurso contencioso-administrativo núm. 355/2013-. Apunta que resuelve un pleito derivado de otra resolución de la Junta que contemplaba un supuesto coincidente en los aspectos fácticos relevantes con el presente. Reconoce que cada resolución responde a un litigio concreto; no obstante, habida cuenta de que la fijación del domicilio fiscal de una sociedad, a efectos de la correspondiente exacción de tributos por una u otra Administración se rige siempre por las mismas normas, serán los detalles fácticos los que permitan conocer cuándo la gestión de una sociedad se ha desarrollado en su domicilio fiscal o cuándo se haya desempeñado desde otra oficina.

Tras relatar las circunstancias fácticas de aquel asunto, estima que cabe aplicar a este supuesto lo que razona el Fundamento de Derecho Cuarto de aquella sentencia: "Por el contrario, las alegaciones del Abogado del Estado no se refieren a ningún elemento normativo sino a la sospecha de que el elemento normativo de conexión -la gestión contable- no tiene lugar en Pamplona".

Solicita que se mantenga ese mismo criterio en el caso presente, dado que los elementos en que la Junta Arbitral sustenta su resolución son justamente los que la sentencia consideró irrelevantes en aquel caso, siendo la única oficina existente, dotada material y humanamente para gestionar un

negocio de la sociedad, la de Pamplona, con una persona capaz de realizar ese cometido, estando la administradora única domiciliada en Pamplona, aunque el resto de socios no, sin que exista otro local identificado como oficina gestora en el lugar propuesto por la AEAT, que, como vemos en nuestro caso, es una vivienda particular.

Asimismo, la demanda procede a examinar los elementos tenidos en cuenta por la resolución impugnada para alcanzar su conclusión, apuntando - en términos de defensa-, que “sorprende a esta parte la asunción expresa por la resolución que impugnamos del criterio expuesto reiteradamente por esa Sala en relación al principio a que ajustar la resolución de los conflictos sobre el domicilio fiscal de una entidad. Y ello porque recoge la pauta –aludida en el fundamento de derecho II de esta demanda- para determinar dónde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una sociedad (artículo 22 del ya derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982).”

A estos efectos analiza los aspectos relativos a (i) que la única oficina se encuentra en Navarra; (ii) los empleados de Barcelona; (iii) que la administradora única reside en Pamplona (iv) la contabilidad anterior a 2014 (v) la custodia de documentación (vi) las cuentas de cotización a la Seguridad Social y; (vii) las actas de Junta General extendidas en Pamplona y certificaciones de aprobación de cuentas anuales en Juntas celebradas en Pamplona y a que la gestión se realiza desde Navarra.

Como conclusión defiende la estimación de la demanda: “En consecuencia, la Resolución que impugnamos ha de ser revocada, pues fija los límites temporales de la vigencia del domicilio que declara incongruentemente con su argumentación, puesto que no hay alteración alguna en las circunstancias relevantes para alterar el domicilio declarado y congruente con el domicilio social desde 1 de enero de 2012. También determina no un domicilio fiscal, pues no declara qué oficina en qué ubicación y localidad llevaba la gestión de la entidad ENTIDAD 1, sino simplemente que era en territorio común, lo que, de acuerdo con el criterio de esa Sala, no puede obviar el domicilio alternativo propuesto por la AEAT, una vivienda sita en Barcelona, cuyo único destino posible es el de vivienda. La Resolución que impugnamos desconoce la presunción de que goza el domicilio social –congruente con la que adorna el domicilio declarado tributariamente- sin haber acreditado que la gestión de la entidad se desarrollaba “en territorio común”. La Resolución que impugnamos desconoce el onus probandi que recae sobre la AEAT y efectúa una

incorrecta apreciación de los elementos de convicción que se contienen en el expediente. Por el contrario, queda acreditado que en el domicilio social existían oficinas. Queda acreditado que en esas oficinas se reunía la Junta General, que en esas oficinas se desarrollaba gestión propia de la entidad, que existen múltiples actuaciones que demuestran que la gestión ordinaria se llevaba a cabo por el Administrador y la única empleada administrativa de la sociedad, y que la contabilidad se lleva por una empresa externa (y no en un domicilio alternativo, cual la vivienda de Barcelona). En definitiva, ha de declararse la inadecuación a derecho de la Resolución impugnada.”

Mediante otrosí solicitó que se acuerde el recibimiento a prueba.

CUARTO. - Por diligencia de ordenación de fecha 18 de enero de 2022, se acordó tener por formalizada la demanda y dar traslado de la misma al abogado del Estado, que presentó escrito de contestación el 9 de febrero de 2022, en el que efectuó, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Advierte que, a los efectos del presente procedimiento puede ser relevante la decisión que esta Sala adopte en el recurso 126/2020, interpuesto por la abogacía del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral de 16 de marzo de 2020, en el conflicto 103/2017.

Explica que es así porque, en ese recurso, el abogado del Estado ha pedido al Tribunal Supremo que declare que el domicilio fiscal de don NOMBRE/APELLIDOS 2 y doña NOMBRE/APELLIDOS 3, desde el 1 de enero de 2010, estaba situado en territorio común, concretamente en Barcelona. Y, teniendo en cuenta que doña NOMBRE/APELLIDOS 3 es la administradora única de ENTIDAD 1, el lugar de residencia de la administradora puede ser un elemento a tener en cuenta para resolver el presente recurso, pues la HFN considera relevante el hecho de que la administradora tenga su domicilio en el mismo edificio de Pamplona en que se ubica la oficina de la sociedad.

Por lo que se refiere a la regla del domicilio social, pone de relieve que el mismo está en Pamplona, algo que la abogacía del Estado admite expresamente.

En cuanto a la crítica de la demanda sobre que la Junta Arbitral afirma que en ese domicilio solamente consta la llevanza de la gestión de una parte del negocio sin que se haya acreditado que exista otro domicilio en que se lleve la gestión, el abogado del Estado apunta que no puede admitirse. Entiende que de la valoración que hace la Junta Arbitral se desprende, teniendo en cuenta donde están situados la mayor parte de los inmuebles, que la gestión de estos se lleva a cabo, mayoritariamente, en territorio común, entre otras razones porque “los contratos con clientes y proveedores de bienes o servicios vinculados a los inmuebles sitos en Barcelona”, no se han gestionado nunca desde Pamplona.

Por otra parte, apunta que la demandante acude a los criterios contenidos en el art. 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982. Partiendo de esos criterios formula unas conclusiones que no comparte el abogado del Estado. Puede admitirse que existe una oficina en Pamplona, pero no que sea la única oficina existente y en ella se realice la contratación general de la entidad. La Junta Arbitral, sobre la base de las evidencias aportadas por la AEAT, declara expresamente que en esa oficina de Pamplona no concurren las notas exigidas por el art. 22 citado. En particular, es significativo que la contabilidad principal se centraliza en Barcelona.

En cuanto a que el pronunciamiento de la Junta Arbitral afirma que el domicilio no está en Navarra desde el 1 de enero de 2012, sin definir expresamente dónde se encuentra, reitera la innecesaridad de identificar un espacio concreto como “oficina” y señalar que el contenido dispositivo de la resolución impugnada puede considerarse ajustado a las exigencias que resultan de la doctrina del Tribunal Supremo, en cuanto que declarar que el domicilio no está en Navarra determina que la competencia no corresponde a la HFN, en los términos recogidos en el Convenio.

Entiende que ninguna indefensión se causa a la recurrente cuando se niega que la entidad tenga su domicilio fiscal en territorio navarro y, además,

se deduce fácilmente que ese domicilio, a juicio de la Junta Arbitral, está en Barcelona. Ese pronunciamiento es congruente con lo solicitado por la AEAT y permite a la parte actora esgrimir cuantos argumentos de hecho y de derecho tenga por conveniente para acreditar que dicho domicilio no está en Barcelona, lo que debe ir seguido de una acreditación suficiente, pues ello determina su competencia, de que dicho domicilio está en Navarra.

Sobre la invocada resolución de la Sala que contempla un supuesto coincidente en los aspectos fácticos relevantes, la contestación a la demanda apunta que no cabe apreciar dicha identidad por las siguientes razones:

1.- La determinación del domicilio de la administradora está pendiente de lo que resuelva la Sala en el recurso 126/2020, al que ya se ha hecho referencia.

2.- Que se haya identificado una oficina en Pamplona no significa que no exista un lugar equivalente en Barcelona, aunque no se llame oficina, ni pueda precisarse su ubicación (téngase en cuenta que un factor determinante es que la residencia del director de la entidad está en Barcelona por lo que existe al menos un lugar, en lugar en el que vive, en el que podrían desarrollarse esas funciones. En todo caso, no concurre el presupuesto de hecho del que parte la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2014.

3.- En el presente caso, a la circunstancia de que los hijos de la administradora residen en territorio común se une el hecho de que uno de ellos ostenta la categoría de director y dirige en la práctica la actividad, llevando la contabilidad en Barcelona. Además, la intervención de la administradora en la gestión y dirección es meramente ocasional.

Combate, asimismo, el análisis que hace la demanda de los distintos elementos o circunstancias que, en opinión de la recurrente, determinan - separándose del criterio de la Junta Arbitral-, que el domicilio fiscal de la entidad radicaba en Navarra.

Concluye que las alegaciones de la recurrente no desvirtúan las conclusiones a las que llega la Junta Arbitral, que fija el domicilio en territorio común desde la fecha en que lo solicita la AEAT, sin que ello suponga incongruencia alguna, en la medida en que lo fundamental es que, a partir de 1 de enero 2012, el domicilio de la entidad estaría situado en Barcelona.

Mediante otrosí, no se opuso al recibimiento del pleito a prueba de contrario.

QUINTO. - Mediante decreto de fecha 10 de febrero de 2022, se fijó la cuantía del presente recurso en indeterminada y, por auto de 24 de febrero de 2022, se acordó el recibimiento del recurso a prueba y se admitió como medio de prueba la documental aportada junto con el escrito de demanda.

SEXTO. - Por diligencia de ordenación de 31 de marzo de 2022, no habiéndose solicitado el trámite de conclusiones, se declararon concluidas las actuaciones.

SÉPTIMO. - Mediante providencia de fecha 3 de octubre de 2022, se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 20 de diciembre de 2022, fecha en que comenzó la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. – El objeto de la controversia.

Como se infiere de los antecedentes de esta resolución, toda la controversia se suscita en torno al domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 con efectos desde el 1 de enero de 2012, toda vez que, mientras la Administración Foral recurrente mantiene que se encuentra en Navarra (DOMICILIO 2, de Pamplona), la Administración General del Estado sostiene que se encuentra en territorio común (DOMICILIO 3, de Barcelona).

SEGUNDO. - La resolución de la Junta arbitral.

La resolución impugnada parte del artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, «BOE» núm. 252, de 21 de octubre, que establecía las siguientes reglas: “Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:

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

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

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

Para la Junta Arbitral la valoración de la prueba practicada respecto a la concurrencia de dichas circunstancias en el domicilio fiscal declarado por la entidad (la oficina sita en la DOMICILIO 2, de Pamplona) conduce a las siguientes conclusiones:

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

Consta, a ese respecto, en el expediente:

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

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

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

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

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

Baste señalar, a ese respecto:

i).-Que, según consta en una diligencia extendida por la Inspección de la AEAT el 27/06/2017, la administrativa que presta servicios a la entidad en la oficina de Pamplona manifestó al actuario que ella se encargaba de la contabilidad de los alquileres de los

inmuebles sitios en Pamplona; que mensualmente la remitía a Barcelona; y que la contabilidad de los alquileres de los demás inmuebles de la entidad se llevaba desde Barcelona.

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

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

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

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

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

ii).-Que son sus hijos y apoderados mancomunados de la entidad, D. NOMBRE/APELLIDOS 4 y D. NOMBRE/APELLIDOS 5, quienes han dirigido en la práctica dicha actividad y, muy especialmente, el primero de ellos, que ha sido y es, además, empleado de la entidad con la categoría laboral de director.

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

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

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

TERCERO. – La posición de la Sala.

1.- Hemos advertido en varios pronunciamientos que no hay incongruencia por la circunstancia de que la Junta Arbitral no concrete el domicilio fiscal en territorio común.

Así, las sentencias de 8 de febrero de 2019, recurso 10/2018, ECLI:ES:TS:2019:327; y de 27 de enero de 2016, recurso 36/2015, ECLI:ES:TS:2016:211, “[...] no pesa sobre la AEAT la carga de la prueba de que el obligado tributario afectado por el conflicto tenía su residencia habitual en territorio común, sino que basta con que acredite que no la tenía en Navarra.

A ese respecto, hemos puntualizado que la acreditación de la residencia habitual en territorio común solo es relevante en la medida en que es incompatible con la residencia habitual en Navarra; y que, por tanto, la dificultad de acreditar un hecho negativo (la no residencia habitual en Navarra) se puede soslayar con la acreditación de un hecho positivo (la residencia habitual en territorio común), pero sin que ello implique para la AEAT la obligación de acreditar la residencia habitual en dicho territorio.

Y hemos puesto también de manifiesto que la primera de las reglas que establece el artículo 8.2 del Convenio para determinar si una persona física tiene su residencia habitual en Navarra no solo exige la permanencia en territorio foral el mayor número de días del período impositivo computando las ausencias temporales, sino que exige también que dicho territorio sea el principal escenario de su vida personal.

Hemos, además, destacado que esta última exigencia es sumamente relevante, ya que la permanencia en territorio foral durante un determinado número de días es compatible con la permanencia durante otros días en territorio común y viceversa [...]”.

2.- Por otra parte, como hemos aclarado, entre otras, en nuestra sentencia 1750/2022 de 23 de diciembre, rec. 436/2021, ECLI:ES:TS:2022:4959, “[...] que la valoración y la carga de la prueba en el proceso jurisdiccional acerca de los hechos litigiosos corresponde a este Tribunal Supremo ante el que el pleito se sustancia y resuelve y que, para formular una declaración al respecto, la Sala sentenciadora no se ve vinculada o condicionada, en modo alguno, por las presunciones alegadas y las valoraciones llevadas a cabo en los escritos rectores de ambas Administraciones en pugna, ni por las normas referidas a ellas en las leyes administrativas, que regulan la prueba en el seno de los procedimientos tributarios, sin extensión necesaria al proceso jurisdiccional.

En nuestra sentencia debemos examinar la pretensión de nulidad de la resolución de la Junta Arbitral, ejercida en la demanda, mediante el análisis de la prueba que dicho órgano colegiado tuvo la oportunidad de conocer y valorar, pero nuestra perspectiva de juicio es en esencia diferente, como también lo es la posición de las partes comparecidas en el litigio, que han de verse despojadas aquí de las prerrogativas y privilegios que

reivindican como si, en el seno del proceso, mantuvieran una posición de predominio sobre la otra parte y, para hacerla efectiva, un refuerzo de su situación jurídica mediante el respectivo juego de las presunciones legales que favorecen su estatuto como Administración.

[...] la sumisión al proceso judicial entablado implica también, de suyo, el sometimiento a la potestad jurisdiccional y, dentro del ámbito de su ejercicio, a las reglas sobre valoración y carga de la prueba, que no necesariamente ha de coincidir con la analizada en el seno del conflicto planteado.

[...] Ello significa que, de un lado, podemos enjuiciar la pretensión ahora promovida desde el punto de vista del acierto mayor o menor de la Junta Arbitral al valorar la prueba administrativa, que fue ofrecida, en su mayor parte, por la AEAT que promovió el conflicto; pero tal análisis no impide que este Tribunal Supremo valore los hechos por sí mismo, sin sujeción a las reglas tributarias sobre carga de la prueba en el seno de los procedimientos tributarios

[...]“

3.- Sin perder de vista la jurisprudencia expresada, en el caso que nos ocupa acaece una circunstancia que, como reconoce el propio abogado del Estado, tiene trascendencia para resolver la presente controversia. No puede obviarse que por sentencia núm. 1755/2022 de 23 de diciembre de 2022 hemos desestimado el recurso contencioso-administrativo núm. 126/2020, interpuesto por la Administración del Estado contra la resolución de 16 de marzo de 2020 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto de competencias núm. 103/2017, con relación al domicilio fiscal de los obligados tributarios don NOMBRE/APELLIDOS 2 y doña NOMBRE/APELLIDOS 3, siendo esta última la administradora única de ENTIDAD 1, entidad cuyo domicilio fiscal constituye precisamente el objeto del debate en el presente recurso.

En dicha sentencia hemos considerando que “el material probatorio aportado por las Administraciones en conflicto ha sido apreciado por la Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba, sin que se advierta ninguna infracción normativa en la resolución impugnada ni una falta de valoración expresa de los elementos de convicción aportados al efecto, por lo que debe considerarse que la decisión de la Junta Arbitral ha sido acertada en la valoración conjunta

de los datos, pruebas e indicios aportados, que le llevan a concluir que no ha quedado acreditado el hecho constitutivo de la pretensión deducida por la AEAT, consistente en que la residencia de don NOMBRE/APELLIDOS 2 y su esposa doña NOMBRE/APELLIDOS 3 radicase en Barcelona [...]

Frente a ello, la parte recurrente se limita a ofrecer una versión con distinta valoración y a contradecir la conclusión a la que se llega ofreciendo su opinión al respecto, pero que como se ha declarado reiteradamente por esta Sala, partiendo de la presunción a la que hemos hecho referencia, resulta de todo punto insuficiente para desvirtuar la conclusión alcanzada por la Junta Arbitral [...]

En definitiva, procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo entablado, pues la valoración efectuada por la Junta Arbitral de Navarra es razonable y se funda en un examen motivado, extenso y conjunto de los indicios que analiza y de los que deja constancia, tarea de valoración que en modo alguno puede tildarse de arbitraria, caprichosa o ilógica.”

4.- Ciertamente, en el presente recurso contencioso-administrativo se está planteando, exclusivamente, un tema de prueba. Sin embargo, debe dejarse constancia de que el propio abogado del Estado afirma que la resolución del recurso 126/2020, interpuesto por la abogacía del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral de 16 de marzo de 2020, dictada en el conflicto 103/2017 debería proyectar sus efectos sobre el presente recurso.

La Sala coincide con esta apreciación y, en la medida que la desestimación de ese recurso contencioso-administrativo se ha llevado a efecto por la sentencia núm. 1755/2022 de 23 de diciembre de 2022, resulta ya firme que el domicilio fiscal de doña NOMBRE/APELLIDOS 3, desde el 1 de enero de 2010, se encontraba en Navarra, frente a la pretensión de la Administración General del Estado de que se declarase que se situaba en territorio común.

Evidentemente, estamos ante conflictos distintos con relación a personas distintas pues, en el presente recurso contencioso-administrativo se trata de dilucidar el domicilio fiscal de una entidad (ENTIDAD 1) y en el

recurso 126/2020 el de doña NOMBRE/APELLIDOS 3 (administradora única y titular del 60% de las acciones representativas de su capital social) y el de don NOMBRE/APELLIDOS 2.

Aunque no hay impedimento para considerar que doña NOMBRE/APELLIDOS 3 tenga su domicilio en Navarra y, en cambio, la sociedad de la que es socia y administradora única lo tenga en territorio común, lo cierto es que, esa disociación de domicilios debería venir avalada por unas referencias probatorias que no dejaran mucho margen de duda. Sin embargo, no ocurre así en el presente caso.

Evidentemente que tenga su domicilio en Navarra no puede tener una trascendencia general ni proyectarse más allá del presente recurso, pero concurre, además, una circunstancia nada despreciable, y es que el domicilio social de la entidad está también en Pamplona, algo que la abogacía del Estado admite expresamente, de igual manera que tampoco niega que exista una oficina de la entidad en Pamplona aunque matiza, “pero no que sea la única oficina existente y en ella se realice la contratación general de la entidad”.

Finalmente, no ha existido pasividad alguna de la Comunidad Foral de Navarra, que solicitó el recibimiento del recurso a prueba acordándose por auto 24 febrero de 2022, en el que se incorpora como documental (i) el contenido y circunstancias de la diligencia de la inspección tributaria de la Hacienda Foral de Navarra practicada el 27 de mayo de 2021 con la representante de la sociedad, a la que se recabó la aportación de diversa documentación que acreditase que la dirección de la sociedad era ejercida por la administradora única, doña NOMBRE/APELLIDOS 3 y sobre la documentación al efecto acompañada; (ii) así como sobre el contenido de la diligencia de 8 de junio de 2021, en cuya cumplimentación se aporta también una escritura, documentos que coadyuvan a la consideración de que el domicilio fiscal de la expresada entidad se encontraba también en Navarra.

Por todo lo expuesto, proceder estimar el recurso contencioso-administrativo anulando la resolución de la junta arbitral aquí impugnada y declarando, en su lugar, la íntegra desestimación del conflicto planteado por la AEAT, resultando conforme a derecho el domicilio fiscal declarado por ENTIDAD 1, en Pamplona, a partir del 1 de enero de 2012.

CUARTO. - Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139 LJCA, atendiendo al criterio del vencimiento, procede imponer las costas procesales a la parte demandada, si bien, haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado tercero de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 1.000 euros para la demandante.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de 20 de abril de 2021, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se resuelve el conflicto núm. 134/2019, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, con relación al domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 a partir del 1 de enero de 2012, anulando dicha resolución y declarando, en su lugar, la íntegra desestimación del conflicto planteado por la AEAT, resultando conforme a derecho el domicilio fiscal ENTIDAD 1, en Pamplona, a partir del 1 de enero de 2012.

2.- Imponer las costas procesales a la parte demandada, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.