

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 2292/2015

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 2674/2016

Excmos. Sres.

D. Manuel Vicente Garzón Herrero, presidente

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández Montalvo

En Madrid, a 20 de diciembre de 2016.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo nº **2292/2015**, interpuesto por el Procurador Don NOMBRE Y APELLIDOS 1, en nombre y representación de la sociedad mercantil ENTIDAD 1, contra la resolución de 16 de julio de 2015, adoptada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente nº 14/2012. Han intervenido en este proceso, como partes demandadas, la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del

Estado; y la **DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA**, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 y defendida por Letrada.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de 18 de septiembre de 2015, el Procurador Don NOMBRE Y APELLIDOS 1, en nombre y representación de la mercantil ENTIDAD 1, interpuso ante esta Sala y Sección recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 16 de julio de 2015, que declaró, a instancia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria - AEAT-, promotora del conflicto (expediente nº 14/2012), que el domicilio fiscal de dicha sociedad, durante el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008, ha radicado en territorio común.

SEGUNDO.- Mediante diligencia de ordenación de 22 de septiembre de 2015, se tuvo por personado al Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, en Representación de ENTIDAD 1, mandando entender con él las sucesivas diligencias como recurrente y requerir a la Administración demandada, para que, en el plazo de veinte días, remitiese el expediente administrativo, así como practicase los emplazamientos que contempla el artículo 49 de la Ley de esta Jurisdicción.

Por medio de escrito de 14 de octubre de 2015, se personó en calidad de recurrido el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, en representación y defensa de la Excmo. Diputación Foral de Vizcaya. Y en virtud de escrito de 15 de octubre de 2015, se personó como recurrido el Abogado del Estado en la representación y defensa de la Administración del Estado (Agencia Estatal de

la Administración Tributaria) a lo se accedió teniéndoles por personados mediante diligencia de ordenación de fecha 16 de octubre de 2015.

TERCERO.- Acompañado de oficio de la Junta Arbitral de 12 de noviembre de 2015, se recibió el expediente administrativo, que por diligencia de ordenación de 24 de febrero de 2016 se tuvo por remitido. Tras comprobar los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción, se dio traslado del expediente a la representación procesal del demandante para que, en plazo de veinte días, formalizase la demanda, deducida el 15 de diciembre de 2015.

CUARTO.- En el escrito de demanda, después de relatar los hechos que la actora juzgó relevantes en defensa de su derecho, interesa en su suplico lo que a continuación se expresa, literalmente transcrito: "... *SUPLICO AL JUZGADO (sic): ...dicte Sentencia por la que se revoque la resolución recurrida y se declare que el domicilio fiscal de la recurrente en el periodo controvertido se encontraba en el País Vasco, todo ello con todo lo demás procedente en derecho...*".

En el primer otrosí de la demanda se interesó el recibimiento a prueba del recurso, proponiéndose como medios de prueba la documental, por reproducción del expediente administrativo en su integridad, así como la testifical de dos trabajadores de la empresa.

QUINTO.- Mediante diligencia de ordenación de 16 de diciembre de 2015 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se mandó dar traslado al Abogado del Estado para que, en el plazo de treinta días, la contestase, lo que efectuó el 29 de diciembre de 2015. En tal escrito rector se objeta la inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa de la empresa actora, que no podría promover el conflicto ante la Junta Arbitral y, subsidiariamente, se interesa la desestimación por ajustarse a Derecho el acto recurrido, con imposición de costas a la contraparte.

SEXTO.- Por diligencia de ordenación de 4 de enero de 2016, se tuvo por contestada la demanda por el Abogado del Estado y se mandó dar traslado a la representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya para que, en el plazo de veinte días, contestase a la demanda, lo que llevó a cabo el Procurador Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 2, en la representación indicada, en escrito de 1 de febrero de 2016, alegando no tener nada que oponer a la demanda por corresponder lo que se pretende con la postura mantenida por la Diputación Foral ante la Junta Arbitral.

SÉPTIMO.- Por Decreto de 3 de febrero de 2016 se acordó fijar la cuantía del presente recurso como indeterminada.

OCTAVO.- Por auto de 5 de febrero de 2016, la Sala acordó recibir el recurso a prueba y admitir la prueba documental y testifical propuesta por la parte recurrente, teniéndose por reproducido el expediente administrativo, y en lo referente a la prueba testifical, se dispuso librar los correspondientes despachos para su práctica. Sin embargo, fue renunciada por la empresa recurrente la práctica de la prueba testifical, mediante escrito de 17 de marzo de 2016, que se tuvo por renunciada en providencia de 31 de marzo de 2016, con traslado a la parte recurrente para que en el plazo de 10 días presentase escrito de conclusiones, lo que llevó a cabo en escrito de fecha 18 de abril de 2016.

NOVENO.- En su escrito de conclusiones, la representación procesal de la parte demandante se ratificó en sus pretensiones de la demanda, que reproduce.

DÉCIMO.- Presentadas las conclusiones por la representación procesal de la actora, con fecha 20 de abril de 2016 se mandó por diligencia de ordenación otorgar a la partes demandadas el plazo común de diez días para que formularan las suyas, lo que efectuó el Abogado del Estado en escrito de

27 de abril de 2016 y el Procurador Sr. D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, en la representación de la Diputación Foral de Vizcaya, el 3 de mayo de 2016, ratificándose ambos escritos procesales en sus respectivas pretensiones.

UNDÉCIMO.- El Abogado del Estado da por reproducidos en sus conclusiones los hechos y fundamentos de derecho de su escrito de contestación a la demanda; por su parte, el Procurador Sr. D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, en la representación que ostenta, expone que se remite al contenido del escrito de contestación a la demanda presentado a la Sala.

DUODÉCIMO.- Por diligencia de ordenación de 5 de mayo de 2016 se unieron los escritos de conclusiones, quedando los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo por su turno, señalándose en providencia de 30 de junio de 2016 para el día 8 de noviembre de 2016, habiendo proseguido la deliberación hasta el 14 de diciembre de 2016, en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de impugnación en este recurso jurisdiccional la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco de 16 de julio de 2015 que declaró, a instancia de la AEAT promotora del conflicto, que el domicilio fiscal de la mercantil ENTIDAD 1 durante el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008, ha radicado en territorio común.

Las razones ofrecidas por la Junta Arbitral citada para alcanzar dicha conclusión y los hechos que las sustentan se reflejaron en el acuerdo impugnado del siguiente modo, reproducido literalmente.

En cuanto a los hechos relevantes, quedan descritos en el punto 2 de los antecedentes de hecho del acuerdo. Esta Sala los considera probados, como fundamento de su decisión, por falta de actividad probatoria en contrario:

"[...] 2.- Del expediente resultan los siguientes hechos relativos a ENTIDAD 1, relevantes para la solución del presente conflicto.

a) Se constituyó mediante escritura otorgada en Madrid, el 20 de junio de 2002, ante el notario Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 3. Conforme a sus estatutos fundacionales, que quedaron inscritos en el Registro Mercantil de Madrid, el domicilio social se fijó en Madrid, en la calle DOMICILIO 1.

b) El día 19 de enero de 2006 se elevó a escritura pública, ante el notario de Bilbao, Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 4 el acuerdo de traslado del domicilio social desde Madrid a Bilbao, donde quedó fijado en la calle DOMICILIO 2.

c) Consta acreditado que este domicilio correspondía a un centro de negocios cuya gestora manifestó a los actuarios de la AEAT en declaración recogida en diligencia de 26 de enero de 2012, que a las sociedades domiciliadas en el centro de negocios no se les ha prestado nunca el servicio de gestión contable y fiscal, gestión de nóminas y seguros sociales, gestión de cobros y pagos etc. Los servicios que se prestan son, en esencia, de recepción de correspondencia y puesta a disposición de las dependencias para celebrar reuniones y atender a las visitas.

d) El 8 de noviembre de 2006 la entidad presentó ante la AEAT declaración censal Modelo 036 comunicando el traslado del domicilio fiscal desde Madrid a Bilbao.

e) El día 9 de marzo de 2007, mediante escritura otorgada ante el notario de Bilbao, Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 4, se trasladó el domicilio social, dentro de Bilbao, desde la calle DOMICILIO 2 a la nueva sede en la

calle DOMICILIO 3. Consta acreditado que este nuevo domicilio también correspondía a un centro de negocios.

f) El 14 de mayo de 2008 la Sociedad comunicó a la AEAT el traslado de su domicilio fiscal a Madrid, a la calle DOMICILIO 4.

g) El 17 de febrero de 2009 la Sociedad comunicó a la AEAT un nuevo traslado de su domicilio fiscal, dentro de Madrid, a la calle DOMICILIO 5.

h) Durante el año 2007 la entidad formalizó ante notarios de Madrid operaciones de venta de inmuebles por un importe equivalente al 76% de su total volumen de operaciones en el ejercicio que, a su vez, representó el 75% del total volumen de operaciones de todos los ejercicios en los que estuvo operativa.

i) Refiere la AEAT que el 100% de las adquisiciones de inmuebles realizadas por la entidad (107 en total) se formalizaron mediante escrituras otorgadas ante notarios de Madrid.

j) En el año 2007 la Sociedad abrió nueve cuentas bancarias, cinco de ellas en sucursales radicadas en Madrid, tres en sucursales radicadas en Valladolid y una en una sucursal bancaria de Palma de Mallorca. Consta acreditado que, además de éstas, la Sociedad ha tenido abiertas dos cuentas en sucursales bancarias de Bilbao, no simultánea sino sucesivamente.

k) Desde el 16 de noviembre de 2005 hasta el 3 de julio de 2008 la Sociedad estuvo administrada por tres administradores solidarios, los tres con domicilios declarados en Madrid, si bien uno de ellos consta como domiciliado fiscalmente en Bizkaia. El 3 de junio de 2008 cesó uno de los tres y de los dos restantes, el que tenía domicilio fiscal en Bizkaia se declaró domiciliado en este territorio histórico. A partir del 14 de mayo de 2008 se sustituyen los dos administradores por otros nuevos, ambos con domicilio declarado en Madrid.

l) Las cuatro personas que figuran en el Registro Mercantil como apoderados de la Sociedad en el año 2007 tenían sus domicilios en Valladolid, Mallorca, Madrid y Vitoria.

m) Según la declaración Modelo 347 de operaciones con terceras personas presentada por la Entidad en el año 2007, de todos los pagos por importe superior a tres mil euros que realizó, solo uno fue efectuado a una persona residente fuera del territorio común, en concreto a un residente en Bizkaia.

n) La entidad ha figurado de alta en los siguientes epígrafes de IAE: 834, cuota municipal, en la calle DOMICILIO 1 de Madrid, con baja en febrero de 2008; 8331, promoción inmobiliaria de terrenos, con alta presentada en la Delegación de la AEAT de Toledo; 8340, servicios relativos a la propiedad inmobiliaria, con alta el 13 de marzo de 2008 en Bilbao.

o) La entidad solo tuvo trabajadores hasta el mes de enero de 2006, gestionando las nóminas y la documentación referente al personal en su domicilio social de Madrid [...].

La consecuencia lógica que la Junta Arbitral decisora del conflicto infiere razonablemente del conjunto de hechos probados que se han reseñado con detalle, que operan en este caso como indicios o signos presuntivos de la discordancia entre el domicilio social y el domicilio fiscal, se contiene en la fundamentación jurídica de la resolución impugnada, en estos textuales términos:

"[...] 1. El presente conflicto ha de resolverse por aplicación del artículo 43 del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que define el domicilio fiscal de las personas jurídicas:

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal (...)

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco 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 el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

2. La resolución del presente conflicto exige, por tanto, determinar, de acuerdo con el artículo 43.Cuatro, b) del Concierto Económico, si la gestión administrativa y la dirección del negocio de la entidad ENTIDAD 1 se encontraba, en el período objeto del conflicto, efectivamente centralizada en Bilbao, o Madrid. La noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso. Sólo en el caso de que no pueda establecerse este lugar entraría en juego el criterio supletorio del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado previsto en el último inciso del precepto. Entrando a conocer del fondo del conflicto, comenzamos recordando, de la mano de la STS de 13 de octubre de 2011 (Recurso de Casación núm. 5908/2000 -en realidad, se trata de la 5908-2007- que: "El domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección". En ese sentido, esta Junta Arbitral ya declaró en sus Resoluciones 4/2009, de 6 de marzo de 2009 y 29/2011, de 22 de diciembre de 2011 que: "A la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisivo es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión

ciertamente compleja dado que no se definen sus contornos. La localización del domicilio fiscal, pues, será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar. La prueba no es tasada, es más, a nivel legal no se establecen pautas al respecto, ni siquiera a título indicativo".

3. Dado que el lugar en que se realice la gestión administrativa y la dirección de los negocios es una cuestión fáctica, deben tenerse en cuenta los distintos elementos probatorios que obren en el expediente (el domicilio fiscal de los administradores y apoderados, el resultado de las visitas realizadas al domicilio fiscal de la entidad, los informes y diligencias de constancia de hechos extendidos por los inspectores, los medios personales con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, los lugares donde se formalizan las escrituras públicas que otorgan sus administradores y apoderados, los lugares donde radican las cuentas corrientes, el título en virtud del cual se dispone de los inmuebles en los que radica la sede social, etc.), pues todos ellos constituyen o pueden constituir datos muy relevantes para determinar el domicilio fiscal de la entidad.

5.- Del expediente queda acreditado que la entidad no ha tenido nunca ningún empleado en Bilbao ni tampoco ningún apoderado que residiera en Bilbao.

6.- Su sede durante todo el tiempo en el que el domicilio social estuvo fijado en Bilbao radicaba en un centro de negocios. ENTIDAD 1 ni siquiera tenía suscrito un contrato para el uso de las instalaciones con los titulares de los dos centros de negocios en los que sucesivamente radicó. Es cierto que la entidad ENTIDAD 2, uno de sus socios, sí que había suscrito un contrato de uso de las instalaciones con los titulares de los centros de negocios y que a su vez había suscrito otro contrato de cesión de tal uso con ENTIDAD 1, pero con unas significativas características que son de destacar. Entre el 1 de febrero de 2006 y el 1 de abril de 2007, el precio que pagaba por el uso de la que pretende ser su sede de dirección efectiva era de veinte euros

mensuales y le daba derecho a la utilización de despacho o sala de reuniones durante cuatro horas al mes. A partir del 1 de abril de 2007 la renta mensual subió hasta 150 euros, con el mismo derecho de uso de despacho de cuatro horas al mes. Los centros de negocios no prestaban ningún servicio de llevanza de contabilidad, nóminas, gestión de cobros o pagos etc. Ofrecían servicios adicionales, con tarifas específicas, de apoyo administrativo, guarda y custodia de documentos, fax, etc., servicios que la entidad no ha acreditado que contratara en ninguna ocasión.

7.- Contradice la lógica de cualquier organización empresarial la pretensión de que su dirección y gestión se lleve a cabo en un territorio en el que, en el ejercicio en el que se realizó un volumen de operaciones equivalente al 75% del importe de todas las realizadas durante su vida activa, solo se haya efectuado una operación con terceras personas por importe superior a tres mil euros, realizándose todas las demás en territorio común. Contradice asimismo la lógica anterior pretender que se gestiona y dirige la entidad desde una localidad en la que ni siquiera figuraba de alta en el IAE hasta tres meses antes de marcharse, máxime cuando consta su alta en dos distintos epígrafes del IAE en otras tantas localidades de territorio común. Otro tanto cabe decir, en fin, de la pretensión de dirigir y gestionar la entidad desde un territorio en el que únicamente tenía abierta una de las diez cuentas bancarias abiertas a su nombre, estando todas las demás en sucursales bancarias del territorio común.

8. Prácticamente la totalidad de las compras y ventas de inmuebles realizadas por la entidad en el período objeto del conflicto se formalizaron ante notarios de Madrid y tuvieron por objeto fincas radicadas en territorio común. Es verdad que esta Junta Arbitral viene sosteniendo que la sede de dirección efectiva de una entidad no tiene que coincidir necesariamente con el lugar de realización de su actividad o de sus negocios. Y que, por ende, el otorgamiento de escrituras que no se refieren a la vida social sino al objeto comercial de la entidad ante fedatarios radicados en lugar distinto al de su domicilio fiscal puede llegar a admitirse con normalidad sin constituir un indicio de deslocalización. Ahora bien, esta circunstancia no se puede ignorar

por la significación en el contexto de los demás indicios que han quedado expuestos.

8. A la vista del expediente es obligado concluir que la pretensión de que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 haya estado en Bilbao durante el periodo objeto del conflicto adolece de un déficit probatorio que choca frontalmente con la cantidad y contundencia de los hechos y de los indicios constatados que abiertamente la desligan de esta localización.

9. En definitiva, la valoración conjunta de la totalidad de los elementos de hecho y de las circunstancias expuestas, nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad a la que se refiere el presente conflicto, no se han realizado en Bilbao durante el periodo comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008. Mientras que la mayoría de tales circunstancias apuntan en esta dirección, son, por el contrario, escasas e inconsistentes las que pretenden situar en Bilbao la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad [...]".

SEGUNDO.- Opuesta por el Abogado del Estado la causa de inadmisibilidad consistente en haber sido interpuesto el recurso por persona no legitimada, se hace necesario resolver dicha objeción procesal con carácter previo, ya que su eventual acogimiento haría superfluo el examen acerca del fondo del asunto planteado. Es de advertir, en primer término, que la escasa consistencia de dicha causa queda evidenciada en su informal planteamiento en el escrito de contestación, pues ni se invoca siquiera el precepto procesal que, en la LJCA, ampara la causa esgrimida -se cita menciona el artículo 69.b), pero no, en cambio, los que fundamentan o, en su caso niegan, la discutida legitimación-

Todo ello, debe decirse, al margen de que la pretendida falta de legitimación activa que se esgrime en el escrito de contestación parece luego

abandonada a la vista del escrito de conclusiones, en que nada se dice al respecto, pese a que la entidad actora dio respuesta amplia y detallada, en el indicado trámite procesal, acerca de la realidad de su legitimación, con invocación de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, que tiene su origen en el hecho de que la sociedad posee un innegable interés directo en la determinación de cuál sea su domicilio fiscal.

Esta Sala y Sección, en su reciente sentencia de 2 de junio de 2016 (recurso contencioso-administrativo nº 886/2015), ha rechazado la causa de inadmisibilidad que, en parecidos términos a los suscitados en el presente asunto, sostuvo el Abogado del Estado con fundamento en la falta de legitimación de los particulares para impugnar acuerdos de la Junta Arbitral, toda vez que no podía legalmente promover conflicto de competencias, reservado a las Administraciones fiscales concernidas. En dicha sentencia afirmamos que: *"...En supuesto sustancialmente idéntico, nuestra sentencia STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 7927/2004, de 9 de diciembre de 2004, (rec. 7893/1999), rechaza la inadmisibilidad legal, por lo que en mérito al principio de unidad de doctrina habrá de estarse a lo allí declarado. En dicha sentencia se afirmaba: «Como hemos señalado en las referidas ocasiones, la legitimación activa implica una especial relación del demandante con el objeto del proceso por la que se otorga una capacidad de reacción procesal para la defensa y efectiva reintegración o preservación de un derecho o interés legítimo que forma parte del ámbito jurídico de quien aduce su titularidad. Y, especialmente, después de la Constitución el concepto de ese interés legitimador que antes había ser directo y ahora simplemente legítimo, se extiende a todos aquellos supuestos en los que el accionante puede conseguir cualquier clase de beneficio (material o jurídico) como consecuencia de una sentencia estimatoria de su pretensión.*

En definitiva, el interés legítimo requerido para la legitimación de que se trata, que abarca todo interés material o moral que pueda resultar beneficiado

con la estimación de la pretensión ejercitada (siempre que no se reduzca a un simple interés por la pura legalidad), puede prescindir, ya, de las notas de "personal y directo", pues tanto la Jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal Constitucional (en sentencias, entre otras, 60/1982, 62/1983, 160/1985, 24/1987, 257/1988, 93/1990, 32 y 97/1991 y 195/1992, y autos 139/1985, 27.2, 520/1987 y 356/1989) han declarado, al diferenciar el interés directo y el interés legítimo, que éste no sólo es superador y más amplio que aquél sino también que es, por sí, autosuficiente, en cuanto presupone que la resolución administrativa o la disposición general impugnada ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, pero de un modo efectivo y acreditado, es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro, en la correspondiente esfera jurídica de quien formula la demanda»...

En el mismo sentido, cabe citar las sentencias de 22 de abril de 2010 y 3 de febrero de 2011 (recursos de casación nº 147/2009 y 266/2009). En la primera de ellas, en que se planteó idéntica cuestión procesal, se declaró lo siguiente:

"[...] TERCERO.- Planteado el recurso en los citados términos, debemos rechazar el óbice de falta de legitimación activa planteado por la representación de la Diputación Foral de Vizcaya, quien considera que «no es el momento procesal para que los particulares cuestionen la decisión arbitral», dado que «[s]u acceso a la tutela judicial se dará en el procedimiento ordinario, pero no en éste» (pág. 2 del escrito).

Sobre este particular, conviene comenzar recordando, de un lado, que el art. 39.Cinco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concerto Económico entre el Estado y el País Vasco (actual artículo 67 de la Ley vigente), dispone que «[l]os acuerdos de esta Junta Arbitral sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recursos en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal

Supremo» (previsión que viene a reiterar en términos muy similares el art. 19 del RJACE); y, de otro lado, que, de conformidad con el art. 19.1 de la LJCA están legitimados en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo «[l]as personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo».

Pues bien, no es dudoso que tanto el Sr... como la entidad I... S.L. tienen indudablemente un interés, no ya legítimo, sino directo, en relación con la fijación de su domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico. Por esta razón, comparecieron en el expediente y, al amparo del art. 15 del RJACE - que señala que «las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos, en su caso»-, el Delegado Especial de la A.E.A.T. de Canarias comunicó el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Sr... y a I..., S.L. [...]"

Procede, en consecuencia, reconocer legitimación activa a la sociedad actora para la impugnación del acuerdo de la Junta Arbitral que indudablemente afecta a la esfera de sus derechos e intereses legítimos.

TERCERO.- El artículo 43.4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, bajo la rúbrica de *Residencia habitual y domicilio fiscal*, es concordante esencialmente con el artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-. En el mencionado artículo 43.4 de la Ley del Concierto Económico se señala que:

"Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: ...b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco 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 el País Vasco dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

Ambas normativas, según hemos señalado -STS de 13 de octubre de 2011, dictada en el recurso de casación nº 5908/2007-, la[s] concertada con el País Vasco y la de la ley general común, coinciden en que el domicilio fiscal a efectos del Impuesto de Sociedades será aquél en el que radique el domicilio social de la persona jurídica, pero sólo en el caso de que en tal domicilio electivo esté efectivamente centralizada su la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. De no darse esa coincidencia, la ley otorga prevalencia al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. Según razona la mencionada sentencia:

"[...] El domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección.

En nuestra sentencia de 4 de febrero de 2010 -recurso de casación nº 86/2009-, dijimos que "las reglas indicadas de fijación del domicilio fiscal tienen capital importancia por razones de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, lugar donde deben practicarse las notificaciones, relaciones de los obligados tributarios con los órganos de la Administración Tributaria y determinación de competencia de estos últimos». Por naturaleza y por la trascendencia general que tienen -proseguíamos-, "las reglas de determinación del domicilio fiscal son imperativas, por lo que no puede extrañar que el artículo 48.3 de la Ley General Tributaria establezca que "los

obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria" y que en el caso de afectados por el Convenio con el País Vasco esta obligación ha de cumplirse con ambas Administraciones (artículo 43.Cinco de la Ley 12/2002). Por la misma razón, el artículo 48.4 de la Ley General Tributaria señala que "cada Administración Tributaria podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente", debiendo añadirse aquí que la Ley que aprobó el Convenio con el País Vasco prevé la posibilidad de discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación fiscal de los contribuyentes, indicándose que "serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral" (artículo 43. Seis de la Ley del Concierto).

Sin embargo, y en contraste con lo expuesto, 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.*

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» (FD Cuarto).*

Conforme al precepto transcrito, por tanto, se estaba al lugar de contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que tal y como recogíamos en la Sentencia de 4 de febrero de 2010, "carecen hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado, pero conservan el peso específico de su significado» (FD Cuarto) [...]"

Si atendemos a los criterios indicados, no asiste la razón a la sociedad recurrente, que no ha probado en absoluto los hechos (la gestión y dirección en Bilbao de su quehacer empresarial) en que fundamenta su derecho subjetivo (que el domicilio fiscal en el periodo en controversia se situaba en el territorio de Vizcaya). Ello es así porque la resolución de la Junta Arbitral que hoy es objeto de impugnación jurisdiccional ha acreditado de modo claro y concluyente que en las precarias e itinerantes dependencias alquiladas en Bilbao sólo se llevaron a cabo labores de muy escasa consistencia y significación para la marcha de la empresa.

Como mero, pero significativo ejemplo, baste con destacar lo que afirma el acuerdo de la Junta Arbitral al respecto, sobre que *"...entre el 1 de febrero de 2006 y el 1 de abril de 2007, el precio que pagaba por el uso de la que pretende ser su sede de dirección efectiva era de veinte euros mensuales y le daba derecho a la utilización de despacho o sala de reuniones durante cuatro horas al mes. A partir del 1 de abril de 2007 la renta mensual subió hasta 150 euros, con el mismo derecho de uso de despacho de cuatro horas al mes. Los centros de negocios no prestaban ningún servicio de llevanza de contabilidad, nóminas, gestión de cobros o pagos etc. Ofrecían servicios adicionales, con tarifas específicas, de apoyo administrativo, guarda y custodia de documentos, fax, etc., servicios que la entidad no ha acreditado que contratara en ninguna ocasión"*.

Colofón de lo expuesto es que este recurso jurisdiccional ha de ser necesariamente desestimado, pues la parte actora no ha satisfecho mínimamente la carga probatoria que le incumbe. Cabe afirmar al respecto lo siguiente:

a) La demanda no pone ciertamente en tela de juicio los hechos apreciados por la Junta Arbitral como signos o indicios de que en el periodo temporal a que se refiere el planteamiento del conflicto el domicilio efectivo de la gestión mercantil se llevó a cabo en Madrid y, por ende, en territorio común, sino que trata de contradecirlos aludiendo a otros de los que resultaría, a su juicio, desvanecida la presunción que se infiere de los datos incorporados en la resolución.

b) La prueba intentada inicialmente, en el proceso es por completo ineficaz, pues la documental no aportó dato alguno que representase una novedad, puesto que se limitó a la reproducción del expediente administrativo[s], cuyos datos ya fueron tenidos en cuenta por la Junta Arbitral

para adoptar la resolución. Y la testifical no se celebró por causa imputable a la actora, que renunció a ella.

c) La prueba reunida por la Junta Arbitral demandada es de presunciones (artículo 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, así como el artículo 108 LGT -a cuyas normas se remite el artículo 2.2 de la Ley del Concierto Económico-) y ésta se fundamenta en la inferencia de un hecho, en este caso la negación de que la gestión de los negocios estuviera establecida en Vizcaya, a partir de la constatación de varios, numerosos e inequívocos hechos que se tienen por indudablemente ciertos, como son los descritos en la resolución y numerados con las letras a) a o) del antecedente de hecho segundo del acuerdo recurrido.

d) Hay, pues, en el ámbito y contenido de tal prueba, un enlace preciso y directo, conforme a las reglas del criterio humano, entre los hechos acreditados y la conclusión que indefectiblemente se extrae de ellos. Baste con repetir de nuevo, al efecto, lo que razona la resolución cuya legalidad fiscalizamos ahora:

"...Contradice la lógica de cualquier organización empresarial la pretensión de que su dirección y gestión se lleve a cabo en un territorio en el que, en el ejercicio en el que se realizó un volumen de operaciones equivalente al 75% del importe de todas las realizadas durante su vida activa, solo se haya efectuado una operación con terceras personas por importe superior a tres mil euros, realizándose todas las demás en territorio común. Contradice asimismo la lógica anterior pretender que se gestiona y dirige la entidad desde una localidad en la que ni siquiera figuraba de alta en el IAE hasta tres meses antes de marcharse, máxime cuando consta su alta en dos distintos epígrafes del IAE en otras tantas localidades de territorio común. Otro tanto cabe decir, en fin, de la pretensión de dirigir y gestionar la entidad desde un territorio en el que únicamente tenía abierta una de las diez cuentas

bancarias abiertas a su nombre, estando todas las demás en sucursales bancarias del territorio común".

e) La conclusión es, por consecuencia, abrumadora, y no ha sido desmentida o desacreditada en la demanda, siendo así que rige en materia de carga de la prueba el denominado principio de facilidad (art. 217.6 de la LEC), que traslada dicha carga, esto es, las consecuencias adversas de no haber demostrado los hechos sustentadores del derecho reclamado -en este asunto, que el domicilio fiscal fuera coincidente con el domicilio social declarado-, a la parte que tuvo mayor facilidad para aportar al proceso los hechos determinantes. Así, era sumamente sencillo acreditar que se llevó a cabo efectivamente en Bilbao la tarea de gestión y dirección de los negocios, caso de ser cierto tal aserto, mediante la expresión de qué concretos y singulares negocios y operaciones se realizaron en dicha capital, dónde radicaban los bienes inmuebles que se compraban y vendían o dónde se adoptaron los acuerdos sociales y las decisiones estratégicas de la empresa.

En suma, el principio de facilidad de la prueba atribuye la carga a la parte que, pudiendo fácilmente probar los hechos esenciales, se abstiene de hacerlo, porque tal omisión puede ser razonablemente interpretada como la inexistencia de los propios hechos sustentadores del derecho, que de otro modo habrían sido puestos en conocimiento del Tribunal sentenciador.

f) Finalmente, es significativo que la Diputación Foral de Vizcaya, afectada por la decisión de la Junta Arbitral, en tanto el conflicto se decidió en favor de las potestades de la Administración estatal, haya consentido dicho acuerdo, absteniéndose de impugnarlo en vía jurisdiccional, como podría haber hecho. A tal efecto, no cabe deducir procesalmente efecto alguno del desacuerdo con la resolución impugnada de las manifestaciones vertidas en el escrito de contestación de dicha Administración, en que muestra su parecer conforme con la pretensión de la mercantil recurrente, pues tal afirmación es

inconciliable con la comparecencia de ésta en el proceso contencioso-administrativo en calidad de parte recurrida.

CUARTO.- Conforme dispone el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas a la mercantil recurrente. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros. Para la fijación de la expresada 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 del Estado recurrida, única que ha formulado oposición contradictoria con las pretensiones de la demanda.

F A L L O

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

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº **2292/2015**, interpuesto por el Procurador Don NOMBRE Y APELLIDOS 1, en nombre y representación de la sociedad mercantil ENTIDAD 1, contra la resolución de 16 de julio de 2015, adoptada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente nº 14/2012, condenando a la recurrente al pago de las costas procesales devengadas en este proceso, en los términos y hasta el límite cuantitativo establecido en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzón Herrero Nicolás Maurandi Guillén Emilio Frías
Ponce

Joaquín Huelin Martínez de Velasco José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Juan Gonzalo Martínez Micó Rafael
Fernández Montalvo

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.