

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 505/2012

Votación: 19/02/2014

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

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

S E N T E N C I A
TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

En la Villa de Madrid, a veintiuno de febrero de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso contencioso-administrativo núm. 505/2012, interpuesto por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, en nombre de ENTIDAD 1, ENTIDAD 2, ENTIDAD 3, ENTIDAD 4, ENTIDAD 5, ENTIDAD 6, ENTIDAD 7, ENTIDAD 8, ENTIDAD 9, ENTIDAD 10, ENTIDAD 11, ENTIDAD 12, ENTIDAD 13, ENTIDAD 14, ENTIDAD 15, ENTIDAD 16, ENTIDAD 17, ENTIDAD 18, ENTIDAD 19, ENTIDAD 20, ENTIDAD 21, ENTIDAD 22, ENTIDAD 23 y ENTIDAD 24, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico

con la Comunidad del País Vasco de 26 de Julio de 2012 recaída en el expediente de conflicto nº 7/2010, planteado por la Diputación Foral de Álava frente a la Comunidad Foral de Navarra, en la que se acuerda declarar que el domicilio fiscal de las entidades recurrentes está situado en DOMICILIO 1, de Pamplona.

Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora Doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, habiéndose personado también el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 26 de Septiembre de 2012, la representación de ENTIDAD 1 y otras 23 entidades interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 26 de Julio de 2012, en la que se acuerda la fijación del domicilio fiscal de las entidades demandantes en Pamplona, DOMICILIO 1.

Al formalizar la demanda se alegó que la resolución impugnada no se ajusta a Derecho al no haberse podido demostrar que el domicilio fiscal desde su constitución hasta, al menos, la fecha en que se planteó el conflicto por parte de la Diputación Foral de Álava, no esté en DOMICILIO 2 de Vitoria, suplicando sentencia que declare no acorde a derecho la resolución recurrida y, en su lugar, que es la Comunidad Autónoma del País Vasco y, en concreto, la Diputación Foral de Álava la Administración donde se ubica el domicilio social y fiscal de las entidades, por lo que, en consecuencia, le compete la devolución de las cantidades solicitadas de IVA, con expresa imposición de costas a la Administración recurrida.

SEGUNDO.- Personado el Abogado del Estado, en el trámite de contestación a la demanda, manifestó que la A.E.A.T, Administración a la que representaba no tenía interés alguno en mantener y defender una postura

diferente al acuerdo recurrido, al haber rechazado la resolución de la Junta la existencia de un conflicto subsidiario frente a la A.E.A.T.

TERCERO.-Por su parte, la Diputación Foral de Álava, que también se personó en el recurso, solicitó sentencia por la que se desestime íntegramente el mismo, ratificando la conformidad a Derecho de la decisión de la Junta Arbitral objeto de impugnación.

CUARTO.- Recibido el pleito a prueba, se practicó la declarada pertinente con el resultado que consta en las actuaciones.

QUINTO.- Evacuado el trámite de conclusiones, se señaló para la votación y fallo la audiencia del día 19 de Febrero de 2014, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación.

SEXTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones exigidas por la Ley de la Jurisdicción.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. EMILIO FRÍAS PONCE,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La fundamentación de la resolución recurrida es del siguiente tenor literal.

"Es indudable que una parte de la gestión administrativa de las entidades se lleva a cabo en su domicilio social y fiscal declarado en Vitoria y que una parte considerable de esa gestión consiste en tareas contables. Sin embargo, de los hechos y circunstancias descritos en los apartados precedentes resulta que estas tareas tienen un alcance más bien limitado y subordinado. Así lo indica el hecho de que la contabilidad sea supervisada por el contable de ENTIDAD 25, o que esté situada en un servidor informático que no está permanentemente accesible a D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, persona

que realiza dichas tareas. En las manifestaciones de esta persona en acta notarial se hace una enumeración prolija de dichas tareas que, sin embargo, no logra persuadir de que en su conjunto no exceden de las comunes de llevanza de la contabilidad. El carácter limitado de estas actividades se reconoce por el mismo representante de las entidades, D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, el cual afirma en su escrito de alegaciones de 7 de marzo de 2012 (pag. 7) que las funciones de dirección y gestión administrativa de las entidades ocupa a D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 normalmente una parte pequeña de su jornada, y en sus manifestaciones notariales declara que éste se encarga de llevar el día a día de la dirección efectiva y la gestión administrativa de las entidades, y añade que ejecutar tales funciones y tareas conlleva escasa ocupación, lo cual justificaría en su opinión que no haya sido necesario otorgarle ninguna representación.

Pero aunque se admitiese que la contabilidad se lleva en el domicilio social de las entidades en Vitoria, ello no sería por si sólo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades. En efecto, la organización de estas empresas no se explica sin la pertenencia de las entidades a un grupo empresarial o societario, constituya éste o no un grupo mercantil, hecho que no ha sido controvertido en el procedimiento de conflicto y que el representante de las entidades se limita a negar sin más prueba. En efecto, sin dicha pertenencia no podría entenderse que las entidades utilicen gratuitamente el inmueble, material de oficina y personal pertenecientes a ENTIDAD 25.

Tampoco se entiende que la persona que supuestamente lleva a cabo la gestión y dirección de las entidades carezca de todo vínculo con éstas y no ostente ningún tipo de representación de ellas. La dirección de una empresa consiste esencialmente en la adopción de decisiones sobre su actividad y funcionamiento, por lo que es inverosímil que se realice por una persona ajena a la sociedad. Cuestión distinta es, naturalmente, la representación para los actos de mero trámite, que se presume en el caso de los tributarios (art. 46.3 LGT). De aquí que a pesar de las enfáticas afirmaciones sobre la llevanza de la gestión y dirección de las entidades por D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, no puede ocultarse el hecho de que D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, apoderado

solidario o único de dichas entidades, realiza actividades de esa naturaleza, si bien se pretende hacer ver que las realiza en Vitoria, para lo cual supuestamente se desplaza con frecuencia a esta ciudad desde Pamplona, lo cual tampoco es plausible si se considera que es en esta ciudad donde radica la infraestructura de ENTIDAD 25, que al parecer es la utilizada como empresa de servicios del grupo.

Se llega de este modo a la conclusión de que la dirección de las empresas se realiza en Pamplona. La gestión administrativa y la dirección de los negocios no son criterios separables y en el supuesto de discrepancia entre una y otra, que, por lo demás, sólo es parcial en el presente caso, debe tener preferencia la segunda, como lugar donde se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa. Ello nos lleva a concluir en el presente caso que el domicilio fiscal de las entidades está situado en el lugar donde se realiza la dirección de los negocios de las entidades, es decir en el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 25, DOMICILIO 1, de Pamplona".

SEGUNDO.- Esto sentado, para la mejor comprensión del litigio conviene tener en cuenta los siguientes hechos:

1) El conflicto trae su origen de las solicitudes de devolución de IVA formulados por las entidades recurrentes durante el ejercicio 2008.

2) Estas entidades tenían su domicilio social en DOMICILIO 2 de Vitoria-Gasteiz, desde su constitución en distintas fechas (Noviembre 2007 a Mayo 2008), siendo su objeto social la realización de todo tipo de trabajos y actuaciones para la proyección, creación, instalación y mantenimiento y gestión de plantas para la producción de energías renovables, en particular las eólicas, solares térmicas y solares fotovoltaicos; y todo tipo de trabajos y actuaciones para la comercialización y distribución de las energías generadas por las plantas e instalaciones, inclusive la de los elementos que la componen.

Asimismo, dicho domicilio es el declarado como domicilio fiscal en sus relaciones con la Hacienda Foral de Álava.

3) Las entidades se dedican a la producción de energía eléctrica de origen fotovoltaico en unas instalaciones sitas en campos solares en Albacete.

4) Los hermanos D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 y NOMBRE Y APELLIDOS 5 son administradores solidarios de las entidades ENTIDAD 1 a ENTIDAD 6, y D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 administrador único de las restantes entidades. D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 tiene domicilio fiscal en Pamplona y D. NOMBRE Y APELLIDOS 5 en MUNICIPIO 1.

5) A la vista de las comprobaciones efectuadas ante la petición de devolución del IVA, se elaboró por el Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Álava, con fecha 24 de septiembre de 2009, un informe proponiendo el inicio de un expediente de rectificación del domicilio de las entidades para que se fije en DOMICILIO 1 de Pamplona, desde la fecha de su constitución, al resultar que el domicilio fiscal declarado en DOMICILIO 2, Vitoria- Gasteiz parecía no responder con el de gestión administrativa y dirección de los negocios, al corresponder aquél a un centro de actividad económica de la sociedad ENTIDAD 25, cuyo domicilio social y fiscal radicaba en DOMICILIO 1 de Pamplona, siendo socios de la misma D. NOMBRE Y APELLIDOS 5, apoderado de la sociedad, y D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, administrador único, que a su vez eran los socios de ENTIDAD 26, a través de la sociedad ENTIDAD 27, que actuaba como administrador.

En dicho informe se señalaba que en el domicilio de DOMICILIO 2 de Vitoria se realizaban ciertos servicios de gestión de las sociedades de forma instrumental, sin la existencia de persona con capacidad de maniobra y ni siquiera con acceso a la contabilidad, al carecer de apoderamiento para ello, encontrándose ésta en un servidor, que a su vez contenía las contabilidades relacionadas económicamente con ENTIDAD 25 en Pamplona, y sin que pudiese admitir la centralización de la gestión administrativa en el domicilio por el simple hecho de que se encontrase materialmente depositada cierta documentación para su archivo y se realizasen actuaciones de contabilidad, negando, finalmente, que en el caso de que se considerase que parte de la gestión se verificaba en Álava y Navarra, se encontrase la dirección de los

negocios en el establecimiento donde se ubica el domicilio social, sino en Navarra, donde se encontraba el administrador de la sociedad.

6) Ante dicho informe la Hacienda Foral de Álava cursó propuesta de cambio de domicilio fiscal de las entidades a la Hacienda Tributaria de Navarra, lo que fue rechazado mediante resolución del Director Gerente, por no llevarse la gestión administrativa y la dirección de los negocios desde Navarra, no estando tampoco la totalidad de las inmovilizados situados en Navarra, lo que dio lugar al conflicto planteado y a la resolución ahora impugnada, que centra la cuestión de fondo en la determinación, sin referencia a un periodo determinado, donde radica el domicilio fiscal de las entidades, rechazando que sea objeto del conflicto la competencia para la devolución del IVA, por lo que no procedía pronunciarse sobre dicha devolución, como pretendían las entidades interesadas.

TERCERO.-En la demanda las entidades recurrentes insisten en que el domicilio social y fiscal desde su creación se fijó en Vitoria, y que promovido el negocio de desarrollo de plantas Termosolares en la provincia de Albacete se fueron ingresando en la Hacienda de la Comunidad Autónoma Vasca las cantidades correspondientes a IVA de las distintas facturas que se iban generando al ser la correspondiente a su domicilio social y fiscal, no existiendo cuestionamiento alguno en cuanto a la residencia fiscal por la Diputación Foral de Álava, hasta que en Enero de 2009 se presentó la declaración del 4º trimestre de 2008 solicitando la devolución del IVA, tras la finalización de las instalaciones.

Para los recurrentes sólo existe una cuestión a dilucidar y que versa sobre si su domicilio fiscal es el que ha sido tenido en cuenta para todas sus actuaciones con la Administración Tributaria, o sí, por el contrario, la Diputación Foral de Álava puede derivar la devolución de IVA a otra Comunidad Autónoma, diciendo que el domicilio social de la entidad no se corresponde con su domicilio fiscal, esencialmente, por no coincidir con el domicilio personal del administrador de las diferentes Sociedades recurrentes.

Recuerda, no obstante, que existen pruebas de que la gestión administrativa y la dirección del negocio, día a día, mes a mes, año a año, se realiza "ab initio", desde su constitución en Vitoria aunque se utilicen las instalaciones de ENTIDAD 25 en Vitoria, y realice la gestión por administrativo de ésta, D. NOMBRE Y APELLIDOS 6, considerando finalmente inadmisibles, por no ser efectivo, un pronunciamiento de un domicilio fiscal que sea "sin referencia a un periodo determinado", como si la residencia fiscal fuera algo intemporal, permanente e invariable.

La Diputación Foral de Álava, por su parte, se reafirma en su posición inicial, acogida por la resolución de la Junta Arbitral, que aunque no niega la existencia de una cierta gestión administrativa localizada en el domicilio social declarado de Vitoria, tras el análisis de las circunstancias en las que se desarrolla tal gestión, inmuebles, medios personales y materiales, puestos a disposición por ENTIDAD 25 y del contenido de éstas, minimiza la misma, para concluir que no puede afirmarse que se centralice en dicha localidad por el hecho de que se realicen tareas de contabilidad y porque se encuentre materialmente depositada cierta documentación para un archivo, considerando, en cambio, relevante a efectos de determinar el lugar de la dirección de los negocios la residencia fiscal del Administrador, con residencia en Pamplona, al ser coincidente con la localidad donde tiene su sede social ENTIDAD 25, que da apoyo a la gestión administrativa en Vitoria.

CUARTO.- No se cuestiona que el conflicto trae su origen de las solicitudes de devolución del IVA formulados. Es más, las propias entidades se quejaron a la Junta Arbitral, en escrito presentado el 11 de abril de 2011, del retraso en la resolución del conflicto, máxime cuando la Diputación Foral de Álava, les había notificado el 7 de abril de 2010 que la devolución del IVA solicitada era una cuestión que sometía a la Junta por su discrepancia en cuanto al domicilio fiscal.

Por ello, aunque el escrito de planteamiento del conflicto por parte de la Diputación Foral de Álava no contenía un petitum expreso la cuestión de la competencia para la devolución del IVA reclamada estaba íntimamente relacionada con el tema de fondo, debiendo entenderse que la propuesta de

rectificación del domicilio fiscal operaba desde la constitución de las sociedades, a todos los efectos, incluido el IVA.

Sentado lo anterior, conviene recordar que en un asunto idéntico, en relación con ENTIDAD 28, esta Sala en la reciente sentencia de 17 de Octubre de 2013, rec. contencioso administrativo 538/2012, no aceptó el criterio de la Junta Arbitral en base a la siguiente fundamentación.

"Como en otras ocasiones hemos dejado constancia, a pesar de que legalmente se haga mención a las actividades de gestión administrativa o dirección de negocios, hay que entenderla dentro de su contexto, del que se deduce que la contraposición se establece entre dos vocablos y no entre dos conceptos. La expresión "centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios", es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de la que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica. El contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios... resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino se tienen en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial.

También es de tener en cuenta que en principio el propio legislador identifica domicilio social con domicilio fiscal, aunque condicionado a la concurrencia de los referidos requisitos, pero de ignorarse estos habrá que estarse a dicho domicilio social en la conformación de la relación tributaria. Sin que deba despreciarse al efecto, principios tales como la libertad a la empresa o la libertad de establecimiento, que en definitiva otorga el ejercicio de una opción legítima respecto del que la persona jurídica desee desarrollar la gestión y dirección, sin perjuicio del obligado sometimiento a los requisitos

legales establecidos en el ámbito fiscal que dan lugar a las consecuencias jurídicas y los efectos propios de la relación tributaria.

Sobre la actividad a la que se dedica la sociedad recurrente, aún cuando no se describe con detalle, de lo actuado se desprende que posee una instalación en Albacete dedicada a la producción de energía solar; instalación que tiene cedida en arrendamiento a Iberdrola, la que ordena la producción y asume toda la gestión en la producción y venta de la energía; limitándose la entidad ENTIDAD 28, simple y llanamente a la actividad de recibir las facturas correspondientes, la gestión bancaria, crear los asientos contables y realizar las tareas anejas a la misma; Iberdrola es su único cliente, y las relaciones tributarias se llevan a cabo en Vitoria. La actividad, como se dice, resulta en extremo simple, prácticamente la facturación a un solo cliente por el arrendamiento de unas instalaciones, desde luego no existen otros datos que indiquen otra cosa; ante ello, actividad que requiere para la gestión administrativa y dirección de una organización tan simple como la propia actividad que desarrolla, y ha quedado demostrado, y las partes intervinientes son conteste (sic), que en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad, sin que a ello empece que sea auxiliada por terceros ajenos a la misma, como el asesor fiscal, que residen en otra localidad, o que se valga de medios materiales y personales ajenos, y desde luego nada indica que lo que es la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social. Por el contrario, el hecho de la residencia del administrador y del asesor fiscal en Pamplona, cuando nada se nos dice de una organización paralela en dicha capital a efectos de la gestión de la administración o se justifica que sea en la misma en la que se necesariamente se adoptan las decisiones que condicionan la actividad, cuando la proximidad de las ciudades permite la presencia del administrador en Álava cuando fuere necesario, no desvirtúa la realidad constatada. En definitiva, estamos en presencia de una sociedad que establece su domicilio social en Álava, ciudad en la que se lleva a cabo las operaciones más importantes de su actividad, que vinculada a otras sociedades, dada la limitadísima actividad desarrollada, se vale de los medios materiales y personales de estas para dotarse de una organización adecuada a los efectos de la correcta gestión administrativa y de

dirección de la misma en la misma ciudad en la que posee su domicilio social; frente a ello los datos que señala la Junta Arbitral determinante para fijar el domicilio fiscal en Pamplona, desconectada de la concreta actividad que desarrolla y de las necesidades para la adecuada gestión administrativa y de dirección, resulta a todas luces insuficientes no sólo ya para negarle la condición de domicilio fiscal, sino también para concluir que es en Pamplona la ciudad en la que posee dicho domicilio fiscal. Si partimos de la relación existente entre domicilio social y domicilio fiscal, cuando no queda despejada la duda de que efectivamente no se centralice la gestión administrativa y la dirección de la actividad en Álava, y que en principio el fijar un domicilio fiscal depende del ejercicio de una opción legítima de la propia sociedad, y dado que por las propias razones recogidas en el acuerdo no es posible acudir al criterio residual del lugar en donde radique el mayor valor del inmovilizado en caso de duda, ante las insuficiencias en la justificación recogida en el propio acuerdo, procede estimar las demandas y acoger la pretensión actuada".

QUINTO.- Ante este criterio, procede estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, sin que proceda pronunciamiento sobre imposición de costas, al no concurrir los presupuestos del art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, en la redacción anterior a la ley 37/2001, aquí aplicable.

Por lo expuesto en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

F A L L A M O S

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por ENTIDAD 1 y otras 23 entidades que se reseñan en el encabezamiento, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco de 26 de Julio de 2012, y en su lugar declaramos que el domicilio fiscal de las citadas empresas está ubicado en DOMICILIO 2, de Vitoria/Gasteiz.

Sin imposición de las costas.

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

D. Rafael Fernández Montalvo

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.