

**DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC076674

**JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO DE NAVARRA: 23-07-2020**

N.º DE CONFLICTO: 126/2019

**SUMARIO:**

**Haciendas forales. Navarra. Convenio económico. Competencia entre Administraciones. Discrepancia respecto del domicilio fiscal de una instalación fotovoltaica.** La controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del domicilio de la instalación de producción de energía renovable en el período objeto de la discusión (entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014). Frente a la pretensión de la AEAT, según la cual ni la sociedad tiene en Navarra su domicilio social ni se realiza en Navarra la gestión administrativa y la dirección de sus negocios (sino en territorio común), la Hacienda Foral Navarra (HFN) defiende que no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con los criterios del convenio y, por lo tanto, ha de atenderse al territorio donde radica el mayor del inmovilizado de la empresa que, sin duda, es el territorio foral. En ese sentido, hay dos circunstancias que son incontestables y resultan probadas: que el domicilio social se había trasladado desde territorio navarro a territorio común, y que los administradores, en el período controvertido, no estaban domiciliados en territorio navarro, sino en territorio común (en Madrid), tratándose de dos administradores mancomunados. Es cierto que tanto el modo de explotar una instalación de producción de energía como el modo de administrar una empresa en el siglo XXI, hace que los lazos físicos que vayan más allá de la ubicación de las infraestructuras puedan ser muy débiles. Además de lo que ya hemos considerado probado, también parece claro que en territorio común al menos se lleva 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. La clave para resolver este conflicto está en el mayor o menor rigor que el ordenamiento exija a lo que sea administrar y dirigir un negocio que, una vez en funcionamiento, precisa poca atención, la tarea de los administradores no parece extraordinariamente relevante y la gestión operativa es objeto de externalización. Si nos atenemos a criterios de justicia material y equidad en el reparto del producto entre la AEAT y la HFN, el criterio de donde se halle la mayor parte del inmovilizado responde mucho mejor a la referida justicia. La renta de la empresa se produce donde se hallan los inmovilizados, esto es, las instalaciones de producción de energía eléctrica, y no tenerlo en consideración cuando las desconexiones en la dirección y administración con el territorio foral no son esenciales, deja, sin duda, un poso de insatisfacción. El Tribunal Supremo en su STS de 4 de febrero de 2010, recurso n.º 86/2009 (NFJ037903), que confirma la Resolución 1/2008 de 24 de noviembre de 2008 de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco sobre el expediente 1/2008 (NFC057733) consideró que se podía apurar el precepto convencional y enganchar el domicilio al territorio vasco, estándose al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes. A esta sentencia le siguieron otras referidas a más empresas del grupo, con la misma problemática, y con la STS de 15 de diciembre de 2015, recurso n.º 468/2013 (NFJ061143) ratificando la ratifica la Resolución de 27 de septiembre de 2013 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco sobre el conflicto 3/2011 (NFC061164) según la cual la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa en cuestión se realizaba en el lugar donde realizaba sus actividades su socio único y administrador, en territorio vasco, ya que por simple que sea la gestión de una explotación de producción de energía y relevantes las infraestructuras físicas, eso ya lo pudo haber valorado el Tribunal Supremo entre 2010 y 2015 y no lo hizo, por lo que no podemos subvertir su criterio. La ubicación del mayor valor del inmovilizado ha sido sistemáticamente ignorada en todos los casos vistos en los que se ha planteado discrepancia sobre el domicilio de empresas dedicadas a la explotación de infraestructuras de energías renovables. En el asunto que estamos resolviendo, la actividad de dirección desarrollada en Madrid es, sin duda, cualitativamente más relevante que la desarrollada en Vitoria por la empresa objeto del conflicto resuelto por el Tribunal Supremo en la STS de 17 de octubre de 2013, recurso n.º 538/2012 (NFJ052560) que anula la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco de 28 de septiembre

de 2012 sobre el conflicto 15/2009 (NFC057731) y por todo ello el domicilio fiscal no puede fijarse en territorio navarro.

## PRECEPTOS:

Ley 28/1990 (Convenio Económico con Navarra), arts. 8 y 51.  
RD 2631/1982 (Rgto IS), art. 22 y 23.

## I. ANTECEDENTES

### I.1. Planteamiento del conflicto

1º El día 29 de marzo de 2019 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre el domicilio fiscal del obligado tributario AAA, entre el 1 de enero de 2013 y el 6 de marzo de 2017, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). Previamente la AEAT había solicitado de la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN) –y con esta denominación nos referiremos a ella, independientemente del momento al que se remonte su actuación- el cambio de domicilio de territorio foral a común. Sin perjuicio de lo que se dirá más abajo a la AEAT no le constaba respuesta a su solicitud en el momento de presentar el escrito de interposición

2º Al entender de la AEAT esta sociedad no tiene el domicilio en Navarra, sino en territorio común (Madrid). Señala la AEAT que el domicilio social se había trasladado desde territorio foral al común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011, modificándolo, dentro del territorio común, en el año 2016. Y, sin embargo, no se presentó declaración censal modificando el domicilio fiscal y designando uno en territorio común hasta marzo de 2017. Se trataba de una sociedad unipersonal cuyo socio único tiene el domicilio fiscal en territorio común desde 2011, adquirida por otro propietario, también domiciliado en territorio común, en 2016. El domicilio de los administradores también se halla en territorio común.

Por lo demás, las cuentas anuales se han depositado desde 2012 en el Registro Mercantil de Madrid.

3º Dice la AEAT que, de acuerdo con la información obtenida, las instalaciones fotovoltaicas están ubicadas en diversos municipios, allí donde se produce la energía, si bien ni disponen de local alguno en esos lugares, ni la gestión técnica y administrativa se realiza en lugar diferente que el de su domicilio social. A fin de demostrar lo que propone, aporta una serie de evidencias y aporta la síntesis de algunas resoluciones judiciales.

### I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 26 de abril de 2019, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas y de los obligados tributarios.

5º Si bien no se presentan alegaciones, se tiene conocimiento de que la HFN ha notificado a la AEAT con fecha 14 de junio de 2019 el rechazo parcial de la propuesta de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, por considerar que entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014 el mismo estuvo en el territorio foral de Navarra y aceptar, por tanto, que a partir de dicha fecha no está acreditado que el domicilio fiscal se hallaba en Navarra.

### I.3. Instrucción

6º No habiéndose recibido, pues, alegaciones, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 27 de junio de 2019 declarando abierto el período de instrucción durante un período máximo de dos meses y

emplazando a las partes para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para el esclarecimiento de los hechos y la resolución definitiva del conflicto.

7º Con fecha de 15 de julio de 2019 el Director General de la AEAT registra un escrito en el que, en primer lugar, se pone en conocimiento de la Junta lo indicado en el antecedente 5.º A la vista de ello considera que el objeto del conflicto debe delimitarse en cuanto al nuevo periodo objeto de controversia.

8º Con fecha de 22 de julio de 2019 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución dando traslado a las partes del escrito de la AEAT al que nos acabamos de referir. Consecuencia de ello es el acuerdo del Presidente de la Junta Arbitral de 22 de octubre de 2019 por el que, a la vista de lo que obra en el expediente, se declara que el objeto del conflicto se circunscribe exclusivamente al periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y 23 de octubre de 2014.

9º Entretanto, con fecha de 30 de julio de 2019, había comparecido la HFN, y aportado documental consistente en: (i) resolución del Director Gerente de HFN por la que se rechaza parcialmente la propuesta de cambio de domicilio fiscal; (y ii) informe del Servicio de Inspección tributaria al respecto. La Junta Arbitral tenía conocimiento de estos documentos con carácter previo a su aportación por la HFN, al haber sido incorporados por la propia AEAT. La HFN había manifestado de manera expresa que no existía por su parte inconveniente en la continuación del procedimiento arbitral en los nuevos términos fijados por la AEAT.

El informe del Servicio de Inspección de la HFN pone de manifiesto que, si bien desde 2011 se hace constar un domicilio en territorio común, lo es a efectos de notificaciones, manteniéndose el domicilio fiscal en Navarra. Esto obedecía –dice la HFN- a que la gestión fiscal de la entidad estaba atribuida a una sociedad precisamente con domicilio en la dirección indicada a efectos de notificaciones. Añade que, si bien el domicilio social se trasladó a Madrid en 2016, no es hasta 2018 cuando se traslada la gestión administrativa y dirección de los negocios que se llevaba hasta entonces en Navarra. Finalmente advierte que se da el hecho curioso que en las relaciones contractuales entre la gestora fiscal y las sociedades del grupo se establece como domicilio el del apoderado que interviene en la firma de los contratos, fuera de España.

La HFN aporta información acerca de las cuentas bancarias, indicando que hasta 2016 sólo existía una única cuenta en una sucursal en un municipio navarro. Incluso en años posteriores, la inmensa mayoría de los movimientos correspondían a la cuenta navarra. También aporta información sobre administradores, representantes y apoderados, con la conclusión de que la gestión administrativa de AAA *“estaba muy descentralizada y que, además, en los aspectos más relevantes, se localizaba precisamente en Navarra al menos en los años 2013 y hasta octubre de 2014 (...)”*.

El informe incluye referencias a actuaciones de obtención de información con el obligado tributario y con terceros, relacionadas con la operación y mantenimiento del parque fotovoltaico en territorio navarro, poniendo de relieve la vinculación con este territorio. Asimismo, al valor del inmovilizado, que principalmente radica en Navarra.

La HFN considera que, según la normativa aplicable, es el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios la clave para determinar el punto de conexión en un caso como este. Y como en el Convenio no se especifican normas para identificarlo, ha de estarse a las circunstancias concretas a la hora de pronunciarse sobre esta cuestión. Al entender de la HFN eso conduce a afirmar que el domicilio de esta empresa se encuentra en territorio foral, puesto que la gestión administrativa y dirección del negocio se realiza en Navarra, en el período controvertido. En concreto, la gestión operativa y de mantenimiento en los años 2013 y 2014 se encontraba externalizada, pagándose las facturas recibidas de parte de la empresa gestora EEE, radicada en el municipio navarro de BBB, desde una cuenta abierta en sucursal en (Navarra). Fue a partir de octubre de 2014 cuando se encarga la gestión operativa a otra entidad, llamada CCC.

Rechaza, desde luego, que se tome como domicilio el que en realidad acoge las oficinas de la empresa que se encargaba de la llevanza de la contabilidad y la presentación de declaraciones y demás solicitudes a Hacienda y al Registro Mercantil. Igualmente, no puede considerarse –dice- el argumento de que en las cuentas bancarias de la entidad conste como domicilio declarado el de dicha empresa.

#### I.4. Alegaciones finales

10º El Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 22 de octubre de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesados, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

La AEAT comparece con fecha de 29 de octubre de 2019 y la HFN lo hace con fecha de 6 de noviembre de 2019.

11º La AEAT, habiendo examinado los escritos presentados por la HFN, insiste en que la adecuada lectura de la jurisprudencia del TS es que las gestiones administrativas subcontratadas en los ámbitos contable y fiscal son determinantes a la hora de fijar el domicilio fiscal. Y, en consonancia, que es rechazable que las labores de gestión técnica del parque fotovoltaico sean las únicas determinantes para fijar dicho domicilio. Añade que el lugar en el que está localizado el parque fotovoltaico es en una localidad, también navarra, pero no coincidente con el domicilio fiscal declarado. Y que trasladó su domicilio social en Navarra al mismo domicilio donde radica el de la entidad que lleva a cabo su gestión administrativa en Madrid.

Al entender de la AEAT, el Tribunal Supremo ha admitido el valor de los criterios del antiguo artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que, en síntesis, acude “al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de la domiciliación de los administrativos o gerentes”.

Considera la AEAT incoherente que la HFN dé relevancia a la cuenta bancaria abierta en Navarra, cuando la cuenta ha seguido abierta en los ejercicios en los que la HFN acepta el cambio de domicilio. En relación con la referencia a la cuenta bancaria entiende mucho más importante que la dirección de contacto comunicada por el obligado tributario a la entidad bancaria sea precisamente el domicilio de Madrid.

Añade la AEAT una serie de elementos referidos a las relaciones de ciertas personas –el apoderado- y acontecimientos con la ciudad de Madrid, demostrativos que la relevancia para la empresa.

Finalmente pone de manifiesto que la dirección de los negocios se lleva a cabo por el socio único de FCS, mediante la celebración de reuniones con la empresa externa que lleva la gestión administrativa, en la sede de Madrid. En Madrid, dice, se verifica la contratación general de la entidad, así como la gestión de las cuentas bancarias y la contabilidad; se otorgan las escrituras notariales que resultan necesarias y radica la dirección de contacto facilitada a la entidad bancaria. Lo que no deja de estar dentro de lo que el Tribunal Supremo considera criterios para determinar dónde se encuentra efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Añádase que el obligado sólo tiene en Navarra la instalación de placas fotovoltaicas, no disponiendo allí ni de oficinas ni de personal, y no realizando tampoco ningún tipo de gestión administrativa.

12º La HFN comienza advirtiendo de la existencia de otros tres conflictos similares a éste y que, por lo tanto, han de ser resueltos con coherencia.

La HFN pone de manifiesto los matices que presenta la doctrina del Tribunal Supremo y la dificultad que supone hallar una solución correcta en este tipo de casos. Considera la HFN que los elementos probatorios puestos de manifiesto por la AEAT no han acreditado de manera indubitada que sea incorrecto y deba ser rectificado el domicilio de FCS en el período de discusión.

Insistirá la HFN en las peculiaridades de este tipo de empresas y en el escaso mantenimiento tanto técnico como administrativo que precisan (en realidad, la única gestión administrativa real serían los pagos efectuados desde (Navarra). Respecto de la “antigua previsión reglamentaria en que pretende apoyarse la AEAT”, considera que tampoco parece especialmente aplicable a entidades participadas por un socio único y cuyos es, en número de dos, son también los del socio único e incluso tienen su residencia habitual en el extranjero.

Dice la HFN que, aunque el obligado tributario no tenía oficinas ni personal propio en Navarra tampoco disponía de tales medios en territorio común, ni tampoco el socio único ha dispuesto de medios materiales y humanos propios ni en Navarra ni en territorio común. Considera que se han tratado de introducir algunas evidencias a favor de la atribución a territorio común en los años en conflicto que, en realidad, corresponden a momentos muy posteriores. Y le sorprende que no se haya realizado ninguna averiguación sobre la realidad de las oficinas de la calle de DDD, en Madrid, que podrá estar declarado como domicilio social, pero que no puede ser el domicilio fiscal, por no estar efectivamente centralizada la dirección y gestión del negocio. A su parecer, el

proyecto de los parques fotovoltaicos es un proyecto esencialmente navarro, al menos hasta que se resuelve el contrato de operación y mantenimiento de los mismos con la empresa EEE.

## II. NORMAS APLICABLES

13º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

j) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

k) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

l) Las demás disposiciones de general aplicación.

## III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### III.1. Competencia de la Junta Arbitral

14º En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

15º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

### III.2. Cuestión de fondo

16º Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se circunscribe a la determinación del domicilio de AAA en el período objeto de la discusión (entre el 1 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2014). A tal fin, ha de tenerse en cuenta lo previsto en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, según el cual:

“A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra: (...) b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.”

Frente a la pretensión de la AEAT, según la cual ni AAA tiene en Navarra su domicilio social ni se realiza en Navarra la gestión administrativa y la dirección de sus negocios (sino en territorio común), la HFN defiende que no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con los criterios del convenio y, por lo tanto, ha de atenderse al territorio donde radica el mayor del inmovilizado de la empresa que, sin duda, es el territorio foral.

En ese sentido, hay dos circunstancias que son incontestables y resultan probadas: (i) que el domicilio social se había trasladado desde territorio navarro a territorio común, según acuerdo social recogido en escritura pública de fecha de 2 de noviembre de 2011; (y ii) que los administradores, en el período controvertido, no estaban domiciliados en territorio navarro, sino en territorio común (en Madrid), tratándose de dos administradores mancomunados.

Es cierto que en un caso como el que estamos examinando, tanto el modo de explotar una instalación eólica como el modo de administrar una empresa en el siglo XXI, hace que los lazos físicos que vayan más allá de la ubicación de las infraestructuras puedan ser muy débiles. Además de lo que ya hemos considerado probado, también parece claro que en territorio común al menos se lleva 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.

La clave para resolver este conflicto está en el mayor o menor rigor que el ordenamiento exija a lo que sea administrar y dirigir un negocio que, una vez en funcionamiento, precisa poca atención, la tarea de los administradores no parece extraordinariamente relevante y la gestión operativa es objeto de externalización.

Si nos atenemos a criterios de justicia material y equidad en el reparto del producto entre la AEAT y la HFN, el criterio de donde se halle la mayor parte del inmovilizado responde mucho mejor a la referida justicia. La renta de la empresa se produce donde se hallan los inmovilizados, esto es, las instalaciones de producción de energía eléctrica, y no tenerlo en consideración cuando las desconexiones en la dirección y administración con el territorio foral no son esenciales, deja, sin duda, un poso de insatisfacción.

Lo deja porque no es ésta la respuesta que puede dar la Junta Arbitral a este conflicto, ya que existe una clara doctrina jurisprudencial en sentido contrario y a ese sentido tenemos que atenernos.

No obstante, todo lo que se va a decir a continuación, las Administraciones ahora en conflicto deberían reflexionar acerca de si conviene abordar su solución por vía normativa.

17º En efecto, en un caso como este la doctrina del Alto Tribunal tiene que ser la base para la resolución del conflicto, a favor de la pretensión de la AEAT.

Y es que una seriación de conflictos aparentemente similares al que nos ocupa se han resuelto sin tener que llegar a la última solución de las previstas en el apartado 1 B) del artículo 8 del Convenio, con un razonamiento que dificulta mucho poder manejar esa cláusula residual. Se trata de conflictos entre la AEAT y las diputaciones forales vascas –en particular, la de Bizkaia- en los que se discrepaba sobre el lugar del domicilio a partir de una norma presente en el Concierto económico entre el Estado y el País Vasco, aparentemente igual a la reproducida respecto del Convenio. Y en los que la actividad de las empresas afectadas era también la misma: empresas que, en el marco de un grupo, explotaban un parque eólico (parques eólicos situados físicamente en territorio común, pero gestionados y dirigidos desde territorio foral).

Como detalle a tener en cuenta, en los casos resueltos por el Alto Tribunal la AEAT se presentaba como demandada y defendía la posición que había mantenido la Junta Arbitral del País Vasco, que había considerado que la competencia no le correspondía a la AEAT sino a la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante, DFB): eran casos en los que el fondo económico era una devolución de IVA de la que tanto la administración del Estado como la foral querían inhibirse. Obsérvese que en el conflicto que estamos resolviendo, más allá del problema de la fijación del domicilio fiscal, está la pretensión sobre el producto del Impuesto sobre Sociedades y ambas administraciones están interesadas en la defensa de que el domicilio fiscal se fije en sus respectivas jurisdicciones. Y también que en nuestro caso el parque eólico está situado físicamente en territorio foral, pero podría considerarse gestionado y dirigido desde territorio común –siendo esa desde luego la posición que sostiene la AEAT-.

18º Pues bien, el Alto Tribunal rechazó la idea de que no podía establecerse el lugar del domicilio fiscal, yendo más allá de una lectura superficial del texto del Concierto. En efecto, perseveró en lo que debiera entenderse por lugar en el que esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Y asumió la relevancia que debía darse al artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Nótese que este precepto se encuentra derogado desde hace casi veinticinco años, lo que reconocía el Tribunal Supremo; no obstante lo cual, afirma que *“conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*.

El referido artículo 22 decía lo siguiente:

“Art. 22. Dirección efectiva.

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:

j) 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.

k) 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.

l) 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.”

La sentencia que invoca la AEAT es una de fecha de 4 de febrero de 2010 (núm. Recurso 86/2009), que es ciertamente la matriz de unas cuantas más.

La sentencia de 4 de febrero de 2010 vino a desestimar el recurso núm. 86/2009, promovido en representación de la DFB contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco número 1/2008, de 24 de noviembre. Pretendiendo la DFB que se aplicase la regla supletoria relativa a la mayor presencia de inmovilizados (en territorio común), el Tribunal Supremo consideró que, por el contrario, se podía apurar el precepto convencional y enganchar el domicilio al territorio vasco, estándose al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes. A su entender, se había acreditado que la contratación se realizaba desde Bizkaia, llevándose en ella la contabilidad y emitiéndose desde allí también las facturas para su contabilización, archivo y custodia y en ese sentido señala que constan en el expediente solicitudes de compra y pedidos realizados sobre unos mismos modelos utilizados por la sociedad matriz, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio de una segunda sociedad del mismo grupo, que era la que ejercía de administrador único; y también constan facturas remitidas por proveedores a la empresa cuyo domicilio se discute, que, o bien iban dirigidas a las oficinas situadas en el territorio vasco (formalmente las de la matriz, en la dirección en la que la Junta Arbitral había decidido que se hallaba el domicilio de la empresa origen del conflicto) o cuando se dirigían a un domicilio en territorio común, tenían un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas de la matriz.

En cuanto a la gestión administrativa y contable advertía el Alto Tribunal que la empresa objeto del conflicto carecía de personal y locales propios y que desde otras sociedades del grupo al que pertenecía, estas sí domiciliadas en territorio vasco, se le prestaban servicios de administración y gerencia, entre otros, los servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión, servicios que al entender del Tribunal Supremo indudablemente forman parte de la gestión administrativa de la empresa.

En cuanto a la dirección, queda acreditado que las tres personas designadas por el socio único para formar parte del consejo de administración de la empresa tenían su domicilio en el País Vasco.

19º A la sentencia de febrero de 2010 le siguieron otras referidas a más empresas del grupo, con la misma problemática, comenzando por dos de fecha de 16 de junio de 2010 (núm. recurso núm. 155 y 193/2009). La fundamentación de las sentencias que resuelven estos asuntos se produce mediante el entrecomillado de la antes comentada de febrero del mismo año 2010, por lo que poco añaden al esclarecimiento del caso que nos ocupa.

Cinco años después se dictarían dos sentencias de fecha 18 de junio de 2015 (núm. recurso 417 y 471/2013). En estos casos, de características aparentemente similares a los anteriores, pues se trataba del mismo grupo de empresas, la DFB trató de demostrar que la Junta Arbitral no había realizado una adecuada valoración de los elementos de prueba obrantes en el expediente, debiendo haber resultado de aplicación el criterio subsidiario del lugar de localización del mayor valor del inmovilizado. A tal fin, explica las a su entender diferencias existentes entre los casos objeto de las sentencias de 2010 y estos mismos. Se centraría en la complejidad de la administración del grupo, con estudio del lugar donde se adoptan las decisiones de primer nivel y defensa de que el territorio común estaba al menos en situación de igualdad con el vasco.

Al entender del Alto Tribunal, en estos casos se realizó por parte de la Junta Arbitral un exhaustivo relato de los hechos a valorar y de las distintas posturas adoptadas por las partes en conflicto, llevándole a concluir del conjunto de pruebas prácticas que se daban en estos casos los mismos presupuestos que le llevaron a la toma de decisión en las resoluciones objeto de confirmación por las sentencias del TS en 2010. Recalca la sala que es a la Junta Arbitral a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena

libertad en la valoración de la prueba. Y dado que no se logra convencer de la irracionalidad, arbitrariedad o error en la valoración de la prueba realizada por el órgano al que le corresponde, no cabe –dice– más que desestimar la pretensión actuada.

Finalmente se dictaría la sentencia de 15 de diciembre de 2015 (núm. recurso 468/2013), ratificando la decisión de la Junta Arbitral según la cual la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa en cuestión se realizaba en el lugar donde realizaba sus actividades su socio único y administrador, en territorio vasco. En este caso se remitiría a las sentencias de junio de 2015, considerando que había identidad de circunstancias.

20º Conviene reseñar el contenido de estas sentencias, porque tratan de asuntos análogos a los del presente conflicto, relacionados con empresas que presentan exactamente las mismas características. No obstante ello, la vigencia del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 más allá de sus estrictos términos temporales se ha planteado en casos algo diferentes, incluidos casos conflictivos sobre la fijación del domicilio fiscal entre la AEAT y la HFN referidos a empresas dedicadas a actividades completamente diferentes, como son los casos resueltos por las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (núm. recurso 4891/2016) o de 12 de febrero de 2019 (núm. recurso 654/2017), en recursos presentados precisamente contra resoluciones de esta Junta Arbitral. Igualmente, otras sentencias en el ámbito del concierto económico con el País Vasco, como las de 22 abril 2010 (núm. recurso 147/2009); 13 de octubre de 2011 (núm. recurso 5908/2007) y 20 de diciembre de 2016 (núm. recurso 2292/2015).

Pero es que el artículo 22 del viejo Reglamento ha sido utilizado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de octubre de 2013 (núm. recurso 538/2012) para resolver un conflicto entre la Diputación Foral de Álava y la HFN alrededor de la fijación del domicilio fiscal de una empresa cuya actividad no es tan diferente de la propia de la empresa objeto del asunto que ahora tratamos. En efecto, se trataba de una empresa dedicada a la producción de energía solar, con instalaciones ubicadas en territorio común (provincia de Albacete), discrepando las dos diputaciones acerca de en cuál de los dos territorios forales se debía ubicar el domicilio. Ambas estaban interesadas en desviar el domicilio hasta la otra administración, estando en juego la devolución del IVA.

En este interesante caso se le daría la razón a la HFN, determinando el Alto Tribunal que el domicilio fiscal se encuentra en Álava. El domicilio social se encontraba en Vitoria, en medio de una gestión muy simple, ya que la empresa arrendaba las instalaciones a Iberdrola, que se constituía en su único cliente, limitándose la entidad, 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. Las actividades de gestión y dirección se repartían, en cierto modo, entre los territorios de Álava y Navarra. Así:

En Álava: (i) las relaciones tributarias se llevan a cabo en Vitoria; (ii) en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad.

En Navarra: (i) la empresa era auxiliada por terceros ajenos a la misma, como el asesor fiscal, que residía en Pamplona; (ii) el administrador también residía en Pamplona.

Los datos que obran en el expediente no le indicaron al juzgador que la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social. Recalca la proximidad de las dos ciudades para restar relevancia al domicilio de asesor fiscal y administrador y concluye que *“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 éstas 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”*. Al domicilio social se le da una gran trascendencia, sin que el auxilio por terceros ajenos a la empresa, o que se valga de medios materiales y personales ajenos, 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.

21º En fin, el texto del Convenio es realmente similar al del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 21 de aquel Reglamento prevenía que el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en España será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión

administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión y dirección. Y el artículo 22 definía las circunstancias en las que se entendía realizada en un determinado lugar la gestión y dirección.

No aparece mencionado ni una sola vez en las referidas sentencias del TS el artículo siguiente al 22 de aquel viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, esto es, el 23, que también reproducimos:

“Art. 23. Aplicación del criterio de dirección efectiva.

3. Cuando en el domicilio social no se den todas las circunstancias que se señalan en el artículo anterior, el domicilio fiscal se fijará aplicando, en el orden que se señalan, los siguientes criterios:

- e) Donde coincidan las circunstancias a), b) y c) del artículo anterior.
- f) Donde coincidan las circunstancias a) y b) del artículo anterior
- g) Donde coincidan las circunstancias a) o b) con la c) y el domicilio social.
- h) Donde coincida la circunstancia a) o b) con el domicilio social.

3. Cuando por aplicación de las normas del apartado anterior no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, prevalecerá aquel en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.”

Teniendo que asumir la ultraactividad del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, por la misma regla de tres ha de asumirse la del artículo 23, que aún sería más impeditivo de la aplicación de la cláusula supletoria de donde se halle la mayor parte del inmovilizado.

A la vista de los contenidos de esas sentencias parece posible que ni siquiera se considerase su interés, por concurrir en los casos de autos todas y cada una de las circunstancias del artículo 22 en el territorio donde el Alto Tribunal confirmó que se encontraba el domicilio (el vasco): lugar de la contratación, lugar de la llevanza de la contabilidad y lugar del domicilio de administradores y gerentes.

Si hubiera algún resquicio por donde atacar el hecho de que la dirección y administración está en Madrid en el caso objeto del presente conflicto, la flexibilidad del artículo 23 lo imposibilita al máximo, dándose las circunstancias incontestables y probadas que ya hemos indicado: (i) que el domicilio social se había trasladado a territorio común; (ii) que los administradores estaban domiciliados en Madrid; (y iii) que la gestión contable y fiscal se realizaba desde Madrid.

22º Como ya se ha dicho, por simple que sea la gestión de una explotación eólica y relevantes las infraestructuras físicas, eso ya lo pudo haber valorado el Tribunal Supremo entre 2010 y 2015 y no lo hizo, por lo que no podemos subvertir su criterio.

Lo que ha sucedido es que la ubicación del mayor valor del inmovilizado ha sido sistemáticamente ignorada en todos los casos vistos en los que se ha planteado discrepancia sobre el domicilio de empresas dedicadas a la explotación de infraestructuras de energías renovables.

Debiendo interpretarse el contenido del Convenio en función del viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a la vista del artículo 23 de dicho Reglamento, el territorio común es en el que coinciden las circunstancias a) o b) con la c) del artículo 22 y el domicilio social. Al menos desde la perspectiva de las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 23 ha de admitirse la corrección de lo que pretende la AEAT. Desde luego la gestión contable/fiscal se venía realizando en Madrid, y en Madrid estaban domiciliados los administradores. Respecto de la contratación general, podríamos entrar en discusión acerca de si la gestión operativa externalizada y efectuada por una empresa navarra absorbería o no el contenido de la letra a) del artículo 22 del Reglamento. Creemos innecesario entrar en ello, a la vista del artículo 23 del Reglamento y en función de lo que decimos a continuación. Obsérvese que la única diferencia que se presenta antes y después de octubre de 2014, momento en el cual la propia HFN admite que el domicilio fiscal ya no está en Navarra, se halla en el cambio de la empresa gestora externa que realizaba la gestión operativa de las instalaciones –hasta octubre de 2014 se trataba de una empresa de la localidad navarra de BBB-. Nos parece una diferencia demasiado débil para sostener por sí sola que antes el domicilio fiscal se encuentre en Navarra y después en territorio común.

Fuera de una interpretación literalista, si a la hora de determinar dónde se realiza la gestión y dirección de una sociedad hubiéramos de valorar el conjunto de las evidencias que aparecen en el conflicto suscitado, nos

resulta muy significativo lo que sucedió en el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013. En este caso la HFN rechaza que el domicilio fiscal se fije en territorio navarro y, aunque la Junta Arbitral del Concierto desestimó su pretensión, el Tribunal Supremo le daría después la razón. Pues bien, nos parece que en un caso como este había más actividad de dirección en territorio navarro del que se demuestra en el que ahora estamos resolviendo: la residencia en (Navarra) del administrador y del asesor fiscal. Aun habiendo más actividad de gestión y dirección, de nada sirvió y, a instancia de la propia HFN, el hecho de que el domicilio social se hubiera fijado en Vitoria, junto con que dentro de las limitadísimas operaciones que realizaba la sociedad las más importantes se pudieran conectar con la capital vasca, fue suficiente para la decisión del Alto Tribunal.

En efecto, en el asunto que estamos resolviendo, la actividad de dirección desarrollada en Madrid es, sin duda, cualitativamente más relevante que la desarrollada en Vitoria por la empresa objeto del conflicto resuelto por el Tribunal Supremo en 2013.

En conclusión, por todo lo dicho en este fundamento y en los anteriores el domicilio fiscal no puede fijarse en territorio navarro.

#### **IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN**

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que el domicilio fiscal de AAA se halla en territorio común.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

#### **V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

Fuente: Sitio web del Gobierno de Navarra