

Expte	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

Resolución R 12/2012

Expediente 8/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de septiembre de 2012 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Álava frente a la Comunidad Foral de Navarra sobre el domicilio fiscal de las sociedades ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), ENTIDAD 2, S.L. (NIF: -----) y ENTIDAD 3, S.L. (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 8/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto, que fue planteado mediante un escrito de la Diputación Foral de Álava de fecha 22 de marzo de 2010, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 29, versa sobre el domicilio fiscal de las sociedades ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), ENTIDAD 2, S.L. (NIF: ----- --) y ENTIDAD 3, S.L. (NIF: -----) (en adelante "las entidades"). La Diputación Foral de Álava pide implícitamente (ya que el escrito de planteamiento no contiene un *petitum* expreso) a esta Junta Arbitral que declare que el domicilio fiscal de las sociedades relacionadas (en adelante, "las entidades") no se encuentra en el declarado por ellas, DOMICILIO 1, de Vitoria-Gasteiz, sino en DOMICILIO 2, en Pamplona.

Previamente al planteamiento de conflicto, la Diputación Foral de Álava dirigió el 24 de septiembre de 2009 al Gobierno de Navarra una propuesta de cambio de domicilio en el sentido indicado, a la que respondió negativamente el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN) por resolución de 25 de febrero de 2010, recibida por la Diputación el 3 de marzo.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en su sesión celebrada el 24 de junio de 2011.

2. Mediante escrito de 9 de junio de 2010, registrado el siguiente día 11, el Director General de la AEAT manifiesta que habiendo tenido conocimiento del planteamiento del presente conflicto y teniendo en cuenta que el 100% del inmovilizado de las entidades se encuentra en Albacete y la eventual aplicación de lo dispuesto en el artículo 43. Cuatro, c) del Concierto Económico, solicita que se tenga por planteado el conflicto también frente a la AEAT y subsidiariamente que se admita a la AEAT como interesada en el mismo. La Junta Arbitral tuvo por personada a la AEAT y el 5 de octubre de 2011 la emplazó para la formulación de alegaciones.

3. El 7 de noviembre de 2011 se registró de entrada en la Junta Arbitral escrito de alegaciones de la AEAT fechado el 3 de noviembre. En dicho escrito la AEAT solicita a la Junta Arbitral que acuerde la inadmisión del conflicto respecto de la AEAT y subsidiariamente que declare que el domicilio fiscal de las entidades no se encuentra localizado en Albacete.

4. El 7 de diciembre de 2011 tuvo entrada en la Junta Arbitral escrito de alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra de fecha 2 de diciembre, en el que este organismo rechaza en primer lugar la competencia de la Junta Arbitral del Concierto para conocer del presente conflicto. Subsidiariamente expone los argumentos en los que se basa su posición de que el domicilio fiscal de las entidades no está en Navarra.

5. Puesto de manifiesto el expediente, formularon alegaciones la Diputación Foral de Álava, la Hacienda Territorial de Navarra y el representante de las entidades.

La primera lo hizo por medio de escrito de 1 de marzo de 2012 (registrado el día 2) por el que el Director de la Hacienda Foral alavesa remite informe del Servicio de Inspección de igual fecha que contiene una exposición de la postura de ese organismo.

Las alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra están contenidas en un escrito de 2 de marzo de 2012 de su Directora Gerente, registrado de entrada en la Junta Arbitral el 7

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

de marzo .de 2012, en el que el citado organismo se ratifica, en primer lugar, en su afirmación de la falta de competencia de esta Junta Arbitral, en la que consiste su única pretensión ante ésta. Expone, sin embargo, "en aras del principio de colaboración" algunas consideraciones en defensa de su posición opuesta a la de la Diputación Foral de Álava, de las que afirma que carecen de eficacia vinculante y "[e]n ningún caso deben tomarse, por tanto, en un sentido técnico, como alegaciones sustantivas destinadas a suscitar debate y pronunciamiento expreso sobre el fondo del asunto".

Por último, D. REPRESENTANTE, en calidad de representante de las entidades, presentó un escrito de fecha 12 de marzo de 2012, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 13, en el que en primer lugar "hace suyas y suscribe plenamente" la posición tanto de la AEAT como del Gobierno de Navarra acerca de la competencia de la Junta Arbitral. Por otra parte, aduce diversos argumentos en sustento de su posición y concluye pidiendo a la Junta Arbitral que declare que el domicilio fiscal de las entidades está en Álava "y, por tanto y dado el carácter ejecutivo de sus Resoluciones, que la DFA proceda a devolver el IVA solicitado".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En cuantas ocasiones se han planteado ante esta Junta Arbitral conflictos frente a la Comunidad Foral de Navarra ésta ha aducido con iguales razonamientos la falta de competencia de este órgano para conocer de tales conflictos, por lo que la Junta Arbitral ya ha tenido oportunidad de rechazar dicha alegación en sus resoluciones R10/2011, de 20 de enero de 2011 (expediente 15/2008), R22/2011, de 27 de septiembre de 2011 (expediente 5/2009), R7/2012, de 11 de mayo de 2012 (expediente 36/2008) y, por último, R10/2012, de 26 de julio de 2012 (expediente 7/2010).

En el Fundamento de Derecho 3 de la resolución R7/2012, de 11 de mayo de 2012 (expediente 36/2008) resumíamos los argumentos del Gobierno de Navarra de la manera siguiente:

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

- 1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- 2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.
- 3º. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.
- 4º. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".
- 5º. Tanto el artículo 51.1.b del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

- 6º. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaran entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.
- 7º. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.
- 8º. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa, La Diputación Foral de Álava invoca contra los anteriores argumentos la doctrina establecida por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 y afirma que el conflicto está debidamente residenciado en la Junta Arbitral del Concierto, al haberse observado el procedimiento establecido en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, de acuerdo con cuyo artículo 11, d) dicha Junta es competente por razón de la materia.

Por nuestra parte, en las resoluciones precedentes antes citadas basábamos nuestra competencia en el artículo 66.Uno del Concierto Económico, a tenor del cual es competencia de esta Junta:

"a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

Y afirmábamos que "ningún precepto del Concierto Económico excluye de manera absoluta la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco.

El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establecen claramente la competencia de esta Junta Arbitral para "(r)esolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma", Añadíamos seguidamente que "[e]n apoyo de la interpretación gramatical que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo" (F.O. 6).

2. La AEAT alega otra causa de inadmisión del conflicto en su escrito de fecha 3 de noviembre de 2011. Recuerda la AEAT que, de acuerdo con los artículos 43.Nueve del Concierto Económico y 13 RJACE, en los conflictos sobre el domicilio es necesario que la Administración que promueva el cambio de domicilio traslade su propuesta a la otra Administración y que ésta manifieste su disconformidad expresa o tácitamente. Considera la AEAT que el presente conflicto aunque formalmente dirigido contra la Hacienda Tributaria de Navarra se plantea también, aunque sea subsidiariamente, contra la AEAT, por cuanto el escrito de planteamiento alega que el 100% del inmovilizado de las entidades se encuentra en Albacete, por lo que, si se estimase aplicable el criterio subsidiario del tercer inciso de la letra b) del artículo 43.Cuatro del Concierto Económico -

Expte	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

el escrito de la Diputación Foral de Álava cita erróneamente la letra c) de dicho artículo y la AEAT no corrige este error-el domicilio de las entidades se situaría en territorio común. Afirma la AEAT que "afectando el conflicto a la AEAT, aunque sea subsidiariamente, no debió admitirse a trámite el conflicto respecto a la pretensión subsidiaria, en lo relativo a la ubicación de los inmovilizados, sin antes haber hecho a la AEAT el requerimiento de inhibición previsto en el Concierto Económico". Añade la AEAT que esta omisión constituye una "absoluta inobservancia de los trámites previos para el planteamiento del conflicto contra la AEAT y, en consecuencia, procede inadmitir el mismo en esta pretensión".

En contra de lo que afirma la AEAT no hay un conflicto planteado frente a ella; el único conflicto existente es el planteado frente a la Comunidad Foral de Navarra. Carece de sentido la idea de un conflicto "subsidiario", que surgiría si la Junta Arbitral resolviese, aplicando el criterio subsidiario del artículo 43.Cuatro, b) del Concierto Económico, declarar que el domicilio de las entidades radica en territorio común. Suponiendo hipotéticamente que tal cosa fuera posible, no cabe imaginar la inadmisión del conflicto respecto a una de sus eventuales resoluciones. Esta pretensión equivaldría a excluir *a limine* una resolución por el hecho de afectar a uno de los interesados.

Hay que excluir, sin embargo, esa hipótesis. Como dice la Diputación Foral de Álava en su escrito de alegaciones de 1 de marzo de 2012 (págs. 13 y sig.), el conflicto se plantea entre dos Administraciones, que en el presente caso son las de Álava y Navarra; el criterio subsidiario del lugar en que radique el mayor valor del inmovilizado únicamente es aplicable para resolver el conflicto entre esas dos Administraciones y no para situar el domicilio fiscal en el territorio de una tercera que no es parte de dicho conflicto. Acierta la Diputación alavesa cuando afirma que al establecer ese criterio subsidiario "[p]robablemente el legislador estaría pensando que el inmovilizado se encontraría en uno o en el otro territorio de las administraciones en conflicto, decidiendo el empate a favor del que tuviera mayor parte del inmovilizado".

La Diputación añade que "[e]l literal del texto del Concierto Económico conduce a otra eventual conclusión"; no obstante, esta interpretación literal no es sostenible, como se

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

deduce del artículo 2.9 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava, citado por la Diputación, que es del tenor siguiente:

"El domicilio fiscal de los sujetos pasivos 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 o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, se entenderá que las entidades tienen su domicilio fiscal en Álava cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Álava un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos".

La misma restricción está implícita en la norma paralela del artículo 8.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, referida al territorio español, en el que tiene que ser residente la entidad para que en él radique su domicilio fiscal. En otros términos, la aplicación del criterio subsidiario, precisamente por tener este carácter, no puede llevar a fijar el domicilio fiscal de una entidad en un lugar en el que no pueda radicar la gestión administrativa y la dirección de sus negocios por no existir en el lugar en que radique la mayor parte del inmovilizado el menor indicio de dicha gestión o dirección.

Por eso sería inconcebible que una de las dos Administraciones en las que sí están presentes indicios de realización de la gestión administrativa o dirección de los negocios propusiese a la Administración en cuyo territorio radica la mayor parte del inmovilizado el cambio de domicilio a ésta o le plantease un conflicto por esta causa.

Esto es, en definitiva, lo que sostiene la AEAT cuando alega que "resulta evidente que en Albacete ni es necesaria ni existe estructura administrativa alguna (y mucho menos directiva) [...] lo que conduce a descartar Albacete como el lugar donde pudieran desarrollarse la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las sociedades"

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

(subrayado del original), y cuando añade que "no es necesario acudir a este criterio residual para la determinación del domicilio fiscal de [las entidades] puesto que tienen claramente localizada la dirección control y gestión de su actividad en un lugar que no es Albacete".

En el presente conflicto, la inexistencia de inmovilizado en cualquiera de los dos territorios impide recurrir al criterio subsidiario y, por consiguiente, estimar que existe un conflicto "subsidiario" frente a la AEAT, sobre cuya admisión o inadmisión sea posible pronunciarse. La posición de la AEAT en el presente conflicto no es, pues, la de parte sino la de mero interesado y en esta calidad acordó la Junta Arbitral su personación. La inexistencia de un conflicto frente a la AEAT se pone también de manifiesto en el carácter negativo de la pretensión subsidiaria de ésta: que la Junta Arbitral declare que el domicilio fiscal de las entidades no se encuentra localizado en Albacete. Es obvio, en efecto, que las resoluciones de la Junta Arbitral no pueden tener este contenido declarativo puramente negativo.

3. La cuestión de fondo del presente conflicto consiste en determinar, sin referencia a un periodo determinado, dónde radica el domicilio fiscal de las entidades. No es objeto de este conflicto, por el contrario, la competencia para la devolución del IVA, por más que ésta pueda estar determinada por el domicilio fiscal de las entidades afectadas por él. No procede, en consecuencia, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la devolución del IVA, como pretenden las entidades interesadas.

La cuestión objeto del conflicto ha de resolverse por aplicación del artículo 43.Cuatro, b) del Concierto Económico, que dispone lo siguiente:

"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

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección (...).

En diversas resoluciones en las que se planteaba esta cuestión hemos partido de la consideración de que 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 (resoluciones R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008, y R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008).

4. Del expediente resultan los hechos y circunstancias que resumidamente se exponen a continuación.

El lugar en el que la Diputación Foral de Álava sostiene que se encuentra el domicilio fiscal de las entidades, DOMICILIO 2, de Pamplona, es el domicilio social y fiscal de la sociedad ENTIDAD 4, S.L. (NIF -----). Son socios de esta entidad D. SOCIO 1, residente en San Bartolomé de Tirajana (Gran Canaria) y D. SOCIO 2, residente en DOMICILIO 3 de Pamplona. El representante de las entidades afirma en su escrito de alegaciones de 7 de marzo de 2012 que "no son los únicos socios de ENTIDAD 4, S.L. y ninguno de ellos alcanzan [sic] el 50% de participación en la misma, ni directa ni indirectamente". No indica concretamente cuál es la participación de cada uno de ellos o la conjunta de ambos.

Las entidades se dedican a la producción de energía eléctrica de origen fotovoltaico en unas instalaciones sitas en un "campo solar" ubicado en Campollano (Albacete). Según la Diputación Foral de Álava, son socios de las tres entidades D. SOCIO 3, con 3.005 participaciones de 1 Euro, El representante de las entidades afirma en su repetido escrito de 12 de marzo de 2012, pág. 3, que "[d]e conformidad con lo dispuesto en los artículos 42 al 49 del Código de Comercio se ha de decir que ENTIDAD 4, S.L. no constituye Grupo con las Interesadas [las entidades]" y D. SOCIO 2, con una participación de 1 Euro. Sin embargo, las entidades manifiestan en su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012 que a partir de 29 de diciembre de 2009 el accionariado de dichas sociedades es el siguiente: D. SOCIO 4, con el 29,94%, D. SOCIO 2, con el 0,03%, y D. SOCIO 3, con el

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

70,03%. En dicho escrito se indica que D. REPRESENTANTE es empleado de ENTIDAD 4, S.L. Por su parte, D. SOCIO 4 es contable de esta misma entidad y empleado de ella.

El representante de las entidades afirma en su repetido escrito de 12 de marzo de 2012, pág. 3, que "[d]e conformidad con lo dispuesto en los artículos 42 al 49 del Código de Comercio se ha de decir que ENTIDAD 4, S.L. no constituye Grupo con las Interesadas [las entidades]".

El escrito de planteamiento escribe la gestión de las empresas de energía de origen fotovoltaico en los siguientes términos:

"Tienen una gestión muy simple, dado que no tienen margen de maniobra en la ordenación de la producción ni determinación del precio de venta de la energía producida (regulada por Real Decreto) ni en la elección efectiva del cliente. Se limitan a la contabilización de las facturas emitidas, estando el control de la energía producida en la planta solar, cuyo control lo realiza un prestador de servicios "a pie de instalación", verificada por el propio cliente (Iberdrola en este caso). La contabilización y conservación de facturas, actividad de escasa entidad, es un puro ejercicio instrumental que puede realizar el titular o un gestor contable.

La nula capacidad de maniobra de este tipo de instalaciones las aproxima más a inversiones financieras que a verdaderas estructuras de producción de bienes y servicios".

El domicilio social y fiscal declarado de las entidades, DOMICILIO 1, de Vitoria-Gasteiz corresponde a un centro de actividad económica de ENTIDAD 4, S.L. Las entidades no disponen en dicho domicilio de oficina propia ni alquilada, ni de equipación de oficina ni informática (ordenador) propios; tampoco disponen de trabajadores.

La documentación se encuentra archivada en un cuarto cerrado de un pabellón industrial en DOMICILIO 4, de Vitoria-Gasteiz, propiedad de ENTIDAD 4, S.L. dedicado al almacenamiento de andamiaje y material de construcción.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

La contabilización de las facturas de las entidades se realiza por D. EMPLEADO, empleado de ENTIDAD 4, S.L., el cual crea los asientos contables y remite la documentación para su archivo. La contabilidad, que no existe en soporte papel, no es accesible de forma permanente a través de los equipos informáticos, ya que se encuentra en un servidor de acceso restringido en Pamplona en el que se alojan las contabilidades del grupo ENTIDAD 4. D. EMPLEADO no tiene acceso a la contabilidad si no se le autoriza por control remoto.

La contabilidad es supervisada en Pamplona por D. SOCIO 4, contable de ENTIDAD 4, S.L. y empleado de esta entidad, antes del archivo definitivo de la documentación en Vitoria.

D. EMPLEADO no tiene ningún apoderamiento de las entidades y no existe gerente ni apoderado de las entidades.

La Diputación Foral de Álava sostiene que la documentación mercantil (libros de actas y de socios) no se encuentra en el domicilio social de las entidades ni en el almacén de DOMICILIO 4 de Vitoria, basándose en manifestaciones de D. EMPLEADO recogidas en una diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral que documenta una visita al domicilio social de las entidades el 9 de julio de 2009 (acompaña al escrito de planteamiento del conflicto).

Un informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra de 15 de enero de 2010, unido como Documento número 2 a su escrito de 2 de diciembre de 2011, recoge la manifestación de D. ASESOR, asesor fiscal de las entidades, en un escrito de 9 de noviembre de 2009, de que en el almacén de DOMICILIO 4 se encontraban las escrituras de constitución, CIF, alta censal en Álava, liquidación de ITP-IOUS y libros de actas, añadiendo que "[t]odo eso estaba en una misma caja de color negro, no en los archivos que revisó el inspector. El Sr. EMPLEADO con esa documentación tramitó en la Diputación de Álava todas las claves de usuario de las diferentes sociedades para la presentación telemática de impuestos".

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

En su escrito de alegaciones de 1 de marzo de 2012, la Hacienda Territorial de Álava enumera las cuentas bancarias con las que operan las entidades, de las que 7 están abiertas en sucursales de Pamplona y 4 en San Sebastián. Observa la Diputación que “[c]ada sociedad limitada opera con sus propias cuentas bancarias, siendo denotativo que las oficinas donde tienen abierta cuenta coincide con las ciudades donde tiene establecimiento abierto la sociedad ENTIDAD 4, S.L., esto es Pamplona, Vitoria, San Sebastián y Madrid. Las sociedades ENTIDAD 1, S.L., ENTIDAD 2, S.L. y ENTIDAD 3, S.L. únicamente tienen cuentas en Pamplona y San Sebastián”.

5. En su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012, D. REPRESENTANTE, en calidad de representante de las entidades, hace las siguientes manifestaciones, además de las ya recogidas en los anteriores fundamentos de Derecho:

- Que los medios materiales y humanos se utilizan al servicio de las entidades aunque no sean propios y no retribuidos. - Que los libros de contabilidad se diligencian y presentan en el Registro Mercantil de Álava.
- Que la diligencia de la Diputación Foral de Álava [de 9 de julio de 2009], "como único sustento de la posición de la DFA, resulta que se realiza en una determinada y concreta fecha y se pretende que, referida a un momento concreto, sirva de cobertura para sustentar todos los días y circunstancias acontecidas desde sus distintas fechas de constitución (Febrero 2008) hasta ese día, presumiendo, sin base alguna, que las cosas son y siempre han sido iguales e inalterables y que, en el tiempo, siempre han sido así, que ha transcurrido y es como dice, lo que en contraste con la vida real no deja de ser una falacia”.
- Que en la citada diligencia no se indica, "lo que es taxativamente necesario, el carácter o representación con que interviene EMPLEADO, salvo si se acepta como válido, 'a sensu contrario', que no tiene ninguna relación con las Interesadas [entidades] y, excepto, por lo que la propia 'Diligencia' más adelante recoge, y haciendo constar que lo actuado en la misma no tiene acomodo en los conceptos de representación voluntaria o representación legal dado que es el actuario quien, sin previo aviso y

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

entendemos que siguiendo instrucciones de sus superiores, se persona en la calle DOMICILIO 1, bajo, Vitoria- Gasteiz, y no que EMPLEADO realice una comparecencia 'motu proprio'".

- Que la Inspección de la Hacienda Foral de Álava no indaga sobre el hecho de las veces que se produce la presencia física en Vitoria y, en particular en la calle DOMICILIO 1, de REPRESENTANTE, también empleado de ENTIDAD 4, S.L. que opera efectivamente en Álava, aunque él tenga su domicilio en Pamplona, pero sólo a 93 Km. de Vitoria-Gasteiz (habitualmente en el entorno de los 45 minutos).

"Que en todo ello cuenta, y mucho, la facilidad propia de poder ir por la mañana y regresar por la tarde o, incluso, ir y volver en la misma mañana o en la misma tarde, atendiendo a la proximidad y buenas vías de comunicación existentes".

- Que la presencia de D. REPRESENTANTE es prácticamente innecesaria para llevar la dirección efectiva del negocio, cosa que hace EMPLEADO.
- Que EMPLEADO es quien atiende al actuario y suscribe la diligencia, lo que, por otra parte es lógico al ser él quien lleva la dirección efectiva y la gestión administrativa de las entidades, en línea con lo previsto en el artículo 236 de la Ley de Sociedades de Capital, que contempla expresamente la figura del administrador de hecho.
- Que la falta de apoderamiento de EMPLEADO podría privar de valor probatorio a la diligencia.

6. Se acompañan al citado escrito del representante de las entidades tres actas notariales de manifestaciones. En la primera, de 1 de marzo de 2012, anotada por un notario de Albacete, se documentan las hechas por un representante de la entidad ENTIDAD 5, S.A. en el sentido de que esta sociedad tiene suscritos contratos de mantenimiento con las entidades y que "en caso de incidencia o para cualquier asunto relacionado con el mismo, la persona válida de contacto, para decidir en nombre y representación de [las entidades] es EMPLEADO ...".

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

La segunda, levantada por el notario de Vitoria D. NOTARIO con fecha 6 de marzo, recoge las manifestaciones de D. SOCIO 2 en calidad de representante de ENTIDAD 4, S.L., "cuyo tenor literal consta en el texto escrito que me entrega [...] y que dejo incorporado a la presente formando parte integrante de la misma". En dicho texto se indica en síntesis lo siguiente:

- Que ni D. SOCIO 2 ni ninguna otra persona, física o jurídica, directa o indirectamente, detenta el 50% o más de las participaciones sociales de ENTIDAD 4, S.L.
- Que ENTIDAD 4, S.L. es propietaria de un inmueble en la calle DOMICILIO 1 de Vitoria- Gasteiz, que constituye una delegación estable de la compañía en Álava, lo que hace que él haga frecuentes visitas a esa delegación.
- Que es EMPLEADO quien, realmente, se encarga de llevar "el día a día de la dirección efectiva y la gestión administrativa de las [entidades], considerando también la escasa ocupación que conlleva ejecutar tales funciones y tareas y sin que para su realización, al menos hasta la fecha, haya sido menester (probablemente por la propia casuística de la actividad empresarial de las mismas) otorgarle algún tipo de poder notarial o nombrarle administrador'.

La tercera de las citadas actas, levantada por el mismo notario de Álava que la anterior con fecha 9 de marzo de 2012, documenta las manifestaciones hechas por D. EMPLEADO en el texto escrito que se incorpora al acta. Dichas manifestaciones son resumidamente las siguientes:

- Que está a cargo y lleva la dirección efectiva y la gestión administrativa de las entidades desde antes de su constitución.
- Que no es impedimento para ello no ser empleado de las entidades "al formar parte de la filosofía de una organización austera".
- "Que tomo, personal y directamente, aquí en las dependencias de esas Sociedades, en la calle DOMICILIO 1, en Vitoria-Gasteiz, las decisiones sobre los asientos o apuntes contables a llevar a cabo y materialmente los ejecuto yo mismo, lo que

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

conlleba, a título de ejemplo, contabilizar las facturas de ventas, y las que proceden de los proveedores, en especial las relacionadas con el mantenimiento de las instalaciones, dotación a las amortizaciones, registrar contablemente y ordenar cobros y pagos de facturas en general, así como el control de las liquidaciones bancarias que provienen de los préstamos y sus intereses, y cerrar la contabilidad cada ejercicio y registrar la aplicación del beneficio decidida por los Socios, e incluso la confección y presentación de los respectivos Impuestos sobre Sociedades y las pertinentes Cuentas Anuales, para su depósito en el Registro Mercantil, incluyendo la preparación de las Actas y Certificaciones de las Juntas para la Aprobación de las Cuentas del Ejercicio.

Y desde luego hago la preparación y presentación de todas las declaraciones fiscales periódicas que procedan, ya sean del IVA, Informativas, etc., sin que para ejecutar todo ello sea necesario o imprescindible hacerlo en ordenadores o utilizando material propiedad de esas Entidades, sino que utilizo los medios que tengo a mi alcance, en las oficinas sitas en la mencionada calle ... ".

- "Que mi actividad de gestión y administración efectiva de esas Sociedades está basada en la plena confianza que se me otorga 'de facto' para ello, apoyado en mi titulación y experiencia profesional, lo que no es ajeno a mi condición de sobrino carnal de SOCIO 2, ejerciendo, de hecho, de Gerente de las mismas (refiriéndome a todas las Sociedades fotovoltaicas cuyo domicilio social y fiscal se ubica en las señas antes indicadas [...]), concepto que cada vez más se está imponiendo, entre otros, en el ámbito tributario, frente a la idea exclusiva del Gerente formal como única figura existente ... " - Que una parte significativa de la actividad de gestión es el control diario de la producción de cada instalación de cada sociedad mediante la bajada desde la web de ENTIDAD 5, S.A. de las lecturas diarias de los Kw. producidos y su agregación a una base de datos y que sobre esta base de datos el manifestante hace diversos análisis relativos a la producción.
- Que otra parte fundamental de la gestión es la elaboración de los planes financieros para el control de la liquidez mensual de cada sociedad y establecer las previsiones

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

anuales del servicio de la deuda de cada una de las instalaciones. 165 - Que respecto a la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Álava hace constar lo siguiente:

- Que hace de forma personal todos los trabajos administrativos, "desconociendo, como no puede ser de otra forma, dónde están todos y cada uno de los documentos que afectan a dichas Sociedades" .
 - Que los contratos y documentos, contables y no contables, se archivan y luego se guardan en locales sitios en Álava.
 - Que se limita a crear los documentos contables, lo que significa hacer la contabilidad.
- "Que, en consecuencia, quiero dejar claro que, desde el principio y hasta la fecha, de forma constante y continuada, toda la dirección y gestión administrativa del negocio de las susodichas Sociedades la ejecuto yo personalmente, mediante las tareas necesarias que al respecto hago en mi lugar de trabajo diario sito en la sede social y fiscal de las mismas, en la calle DOMICILIO 1, en Vitoria- Gasteiz".

7. 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 4, S.L. o que esté situada en un servidor informático que no está permanentemente accesible a D. EMPLEADO, 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. REPRESENTANTE, el cual afirma en su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012 (pág. 6) que las funciones de dirección y gestión administrativa de las entidades ocupa a D. EMPLEADO "normalmente

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

una parte pequeña de su jornada". Por su parte, D. SOCIO 2 declara en sus manifestaciones notariales 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 sí 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 4, S.L.

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. EMPLEADO, en el escrito de 12 de marzo de 2012, firmado por D. REPRESENTANTE en calidad de representante de las entidades, se afirme que éste, administrador único de las entidades y empleado de ENTIDAD 4, S.L., 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 4, S.L., que al parecer es la utilizada como empresa de servicios del grupo.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
8/2010	R12/2012	28/09/2012	Hacienda Foral de Navarra	Diputación Foral de Gipuzkoa	Domicilio fiscal personas jurídicas

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 caso de discrepancia entre una y otra, que en el presente caso es sólo parcial, 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 4, S.L., DOMICILIO 2, de Pamplona.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de las entidades ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), ENTIDAD 2, S.L. (NIF: - -----) y ENTIDAD 3, S.L. (NIF: -----) está situado en DOMICILIO, 2, de Pamplona.