



Roj: STS 5135/2013  
Id Cendoj: 28079130022013100949  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 538/2012  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: CONTENCIOSO  
Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Tipo de Resolución: Sentencia

### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Octubre de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo núm. 538/2012, interpuesto por LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, representada por el Procurador D. Noel De Dorremochea Guiot y bajo dirección de Letrado y, por la entidad DIFAPLA SOLAR SLU, representada por el Procurador D. Antonio de Palma Villalón y bajo la dirección de Letrado, contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el **Concierto Económico** entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 28 de septiembre de 2012, que acordó declarar que el domicilio fiscal de la entidad DIFAPLA SOLAR, S.L.U., está situado en la Comunidad Foral de Navarra.

Han sido partes recurridas La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, y LA DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representada por la Procuradora Dña. M<sup>a</sup> Eva de Guinea y Ruenes.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El Procurador D. Antonio de Palma Villalón, en representación de DIFAPLA SOLAR S.L.U., y el Procurador D. Noel De Dorremochea Guiot, en representación de LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, con fechas 25 de Octubre y 3 de diciembre de 2012, respectivamente, interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la Resolución Administrativa dictada por la Junta Arbitral prevista de **Concierto Económico** Vasco, de fecha 28 de septiembre de 2012, que acuerda la fijación del domicilio fiscal de la entidad DIFAPLA SOLAR, S.L.U., en la localidad de Pamplona. Dichos recursos fueron registrados por el Registro General del Tribunal Supremo con los números 538/12 y 649/12, respectivamente.

**SEGUNDO.-** La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, y LA DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representada por la Procuradora Dña. M<sup>a</sup> Eva de Guinea y Ruenes, comparecieron y se personaron como partes recurridas.

**TERCERO.-** Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de 28 de enero de 2013 se concedió a las partes el plazo de diez días, a fin de que alegaran lo que a su derecho convenga sobre la posible acumulación de los recursos 538/12 y 649/12. Evacuado el traslado conferido, las representaciones procesales de LA DIPUTACIÓN FORAL DE ALAVA, ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA y, la entidad DIFAPLA SOLAR, S.L.U., con fechas 28 de enero, 1, 6 y 7 de febrero de 2013, respectivamente, presentaron escritos manifestando que no existe inconveniente alguno para tal acumulación, habida cuenta de que las pretensiones deducidas en ambos procedimientos se dirigen contra la misma resolución impugnada.

Y, por Decretos de fechas 11 de febrero (rec. 538/2012) y 12 de febrero de 2013 (rec. 649/2012), se acordó la acumulación del recurso 649/2012 al recurso 538/2012, tramitándose en lo sucesivo como un único proceso bajo el número 538/2012, otorgándose a la entidad recurrente, DIFLAPA SOLAR S.L.U., el plazo de veinte días para la formalización de la demanda. Trámite que fue evacuado, mediante escrito presentado con fecha 13 de marzo de 2013, en el que expuestos los hechos y fundamentos de derecho, suplicó a la Sala "dicte en su día sentencia en la que acuerde la estimación, con todos los pronunciamientos favorables del

presente recurso contencioso administrativo, declarando no acorde a derecho la Resolución Administrativa dictada por La Junta Arbitral del **Concierto Económico** Vasco, de fecha 28 de septiembre de 2012, y 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 interesadas, por lo que, en consecuencia, le compete la devolución de las cantidades solicitadas de Impuesto sobre el Valor Añadido por mis representadas, y con expresa imposición de costas a la administración recurrida".

**CUARTO.-** Por Diligencia de Ordenación de fecha 15 de marzo de 2013, se tuvo por formalizada la demanda por la entidad recurrente, DIFLAPA SOLAR, SLU, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo al segundo recurrente, COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA. Trámite que fue cumplimentado, mediante escrito presentado con fecha 18 de abril de 2013, en el que expuestos los hechos y fundamentos de derecho, suplicó a la Sala "dicte sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la resolución recurrida de 26 de julio de 2011 de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco es contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación".

**QUINTO.-** Por Diligencia de Ordenación de 19 de abril de 2013, se tuvo por formalizada la demanda por el Procurador D. Noel De Dorremocha Guiot, en nombre y representación de La COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo, al primer recurrido, LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 9 de mayo de 2013, con la súplica a la Sala que "dicte sentencia en su día ajustada a Derecho".

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de fecha 10 de mayo de 2013, se dio traslado de la demanda, con entrega del expediente administrativo, al segundo recurrido, DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representada por representada por la Procuradora Dña. M<sup>a</sup> Eva de Guinea y Ruenes, para que la contestara en el referido plazo de veinte días, quien evacuó dicho trámite mediante escrito presentado con fecha 3 de junio de 2013, con la súplica a la Sala que "dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso, ratificando la conformidad a Derecho de la decisión de la Junta Arbitral objeto de impugnación".

**SEXTO.-** Contestada la demanda, no estimándose necesaria la celebración de vista pública y no habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, por Diligencias de Ordenación de fechas 5 y 13 de junio de 2013, se concedió a las representaciones procesales de las partes recurrentes, la entidad DIFAPLA SOLAR, SLU y COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, respectivamente, el término de diez días para el trámite de conclusiones, que fue cumplimentado mediante escritos presentados con fechas 14 y 27 de junio, respectivamente.

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de fecha 1 de julio de 2013, se concedió a las representaciones procesales de las partes recurridas, ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, el referido término de diez días para conclusiones, trámite que fue evacuado mediante escritos presentados con fechas 8 y 17 de julio de 2013, respectivamente.

**SÉPTIMO.-** Por Providencia de fecha 3 de septiembre de 2013, se señaló para votación y fallo el día 16 de Octubre de 2013, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso acumulado 538/2012 y 649/2012, el acuerdo de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Económica del País Vasco de fecha 28 de septiembre de 2012, resolutorio del conflicto planteado por la Diputación Foral de Álava frente a la Comunidad Foral de Navarra, sobre el domicilio fiscal de la sociedad DIFAPLA, S.L., solicitando que se declarara que el domicilio de la citada entidad se encontraba no en la calle Antonio Machado, 35, bajo, de Vitoria-Gasteiz, sino en calle Remigio Múgica, 2, bajo, en Pamplona.

El acuerdo accede a la solicitud de la Diputación Foral de Álava.

**SEGUNDO.-** La primera cuestión objeto de controversia radica en la falta de competencia de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Económica del País Vasco, para resolver el conflicto planteado entre el Territorio Histórico de Álava y la Comunidad Foral de Navarra. En el acuerdo impugnado, sobre la base del artº 66. Uno del **Concierto Económico** considera la Junta Arbitral que es competente para resolver el conflicto suscitado, puesto que ningún precepto del **Concierto Económico** excluye de manera

absoluta la competencia de la Junta Arbitral para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre estas y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma; interpretación literal que viene avalada por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2006, recaída en recurso número 4196/2009, de la que 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.

La Comunidad Foral de Navarra, insiste sobre la incompetencia de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** del Estado con el País Vasco, para resolver el conflicto planteado por la Diputación Foral de Álava contra la Comunidad Foral de Navarra, constituyendo la primera causa de nulidad invocada. Para la recurrente, el acuerdo impugnado incurre en un grave error metodológico y conceptual puesto que para delimitar la competencia de la misma hace una lectura exclusiva de la normativa reguladora de la citada Junta, Ley 12/2002, de 23 de mayo, sin tener en cuenta el resto del ordenamiento jurídico, en concreto no tiene en cuenta el Convenio **Económico** entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, Ley 25/2003, de 15 de julio. Textos de similares contenidos y que da lugar a la paradoja de que la misma argumentación contenida en el acuerdo impugnado puede justificar la competencia de la Junta Arbitral del Convenio **Económico** entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, pues ningún precepto del mismo excluye su competencia para conocer los conflictos que puedan suscitarse en la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco, siendo de similar redacción el artº 66. Uno. c del **Concierto** y el artº 51.1.c) del Convenio, esto es, la Junta Arbitral tiene atribuida en ambos casos la función de resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domicialización de los contribuyentes. En todo caso, sería de aplicación al supuesto la Ley 25/2003, al ser posterior a la Ley 12/2002, siendo de aplicación la regla de que la ley posterior deroga a la anterior, Considera la recurrente que no se hace interpretación lógica y sistemática del precepto aplicado, por la que se justifique la competencia que pregona, sino simplemente una mera afirmación apodíctica que le lleva a dejar fuera de las controversias sobre domicialización de los contribuyentes de las que conoce la Junta Arbitral de Convenio **Económico** con Navarra a las que se produzcan entre cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad de Navarra. Sin que la sentencia del Tribunal Supremo avale la tesis de la Junta Arbitral del **Concierto** con el País Vasco, sino todo lo contrario puesto que la sentencia interpreta el alcance de la expresión "territorio de régimen común" contenida en el Convenio, en su versión por Ley 25/2003, llegando a la conclusión de que a efectos del Convenio con la Comunidad Foral de Navarra, el territorio del País Vasco se considera territorio común; por lo que al plantearse el conflicto por la Diputación Foral de Navarra, en todo caso la competencia le vendría atribuida a la Junta Arbitral del Convenio **Económico** del Estado con la Comunidad Foral de Navarra. Y aún cuando pudiera entenderse a Navarra, a efectos del conflicto planteado, territorio de régimen común, en modo alguno la Comunidad Foral de Navarra interviene en el nombramiento del órgano paritario de la Junta Arbitral del País Vasco; sin que resulte equilibrado que una Administración Tributaria extraña imponga un arbitraje contrario a la normativa vigente y en la que está posicionado en situación de desventaja y desigualdad; lo que, en definitiva, conlleva una invasión injustificada de las competencias de Navarra y un menoscabo de la autonomía fiscal de reconocimiento constitucional.

Ambas Administraciones en conflicto reconocen la laguna existente y la insatisfactoria regulación legal para determinar la Junta Arbitral competente, en tanto que su competencia, en última instancia, como reconoce la Comunidad Foral de Navarra, se hace depender de quien fuera la institución promotora del conflicto, a modo de fuero electivo a voluntad libre y arbitraria de la misma. Por ello, la Comunidad Foral de Navarra propone o que se asigne la competencia en estos conflictos a la Junta Arbitral del Convenio con Navarra, pues el Convenio es una norma paccionada de origen más antiguo que no puede alterarse unilateralmente por el Estado sin acuerdo con el gobierno foral ni resultar afectado por pactos más modernos en el tiempo, o a la jurisdicción contencioso administrativa, ante la ausencia de una legislación que articule los vínculos o conexiones horizontales entre las Administraciones de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, sin que actualmente exista norma que articule estas relaciones, evitando con ello socavar las competencias de las respectivas Administraciones tributarias de los citados territorios.

La Diputación Foral de Álava, en su contestación a la demanda, reconociendo la laguna existente sobre la cuestión competencial, insiste sobre los argumentos recogidos en el acuerdo, si bien añade que sea cuál sea la solución que se adopte, debería de resolverse sobre la cuestión de fondo.

**TERCERO.-** Antes de entrar a dilucidar la controversia sobre la competencia del órgano autor del acto objeto de impugnación. Para definir y aclarar el contexto sobre el que debe hacerse este pronunciamiento, conveniente se antoja realizar las siguientes consideraciones.

La cuestión de fondo en disputa, como expresamente recoge el acuerdo impugnado es la determinación del domicilio fiscal de la entidad DIFAPLA, S.L., "La cuestión de fondo del presente conflicto consiste en

determinar, sin referencia a un período determinado, dónde radica el domicilio fiscal de la entidad. No es objeto de este conflicto, por el contrario, la competencia para devolución del IVA, por más que esta pueda estar determinada por el domicilio fiscal de la entidad afectada por él. No procede, en consecuencia, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la devolución del IVA, como pretende la entidad interesada". Lo cual, a nuestro entender, resulta incuestionable, puesto que el conflicto gira en torno a la discrepancia surgida respecto del domicilio del contribuyente, artº 66. Uno c) del **Concierto**, en relación con el artº 43. Por lo que la cuestión relativa a la devolución del IVA, es una cuestión que queda al margen de esta discrepancia, por más que, en primera instancia, de la misma deriva el propio conflicto.

Así es, como nos ilustra la entidad recurrente DIFLAPA, durante el ejercicio de 2008 presentó pacíficamente sus declaraciones trimestrales de IVA con los correspondientes ingresos ante la Diputación Foral de Álava, cuando en enero de 2009 presenta la declaración correspondiente al último trimestre de 2008, solicitando la correspondiente devolución, la Diputación Foral de Álava inicia el expediente que nos ocupa, al efecto de que sea la Comunidad Foral de Navarra la que se haga cargo de la devolución.

Es de hacer notar que la determinación del domicilio fiscal del contribuyente no tiene per se sustantividad propia, sino que resulta relevante en función de una concreta relación jurídica tributaria que define, entre otras circunstancias, una determinada situación tributaria del obligado a soportar la carga tributaria; que, además, en el sistema tributario del Estado español, en el que conviven varios regímenes tributarios diferenciados, adquiere especial significación. Por tanto, la determinación del domicilio fiscal del contribuyente, en este caso de la referida entidad, define su situación tributaria en relación a los concretos tributos cuya carga soporta y determina el sometimiento a uno de los regímenes coexistentes.

La determinación del domicilio fiscal del contribuyente tiene, pues, carácter instrumental. Se determina con carácter general y en abstracto, pero es indudable que su determinación va a tener proyección sustancial en las concretas cargas impositivas que le afectan.

En el caso concreto que nos ocupa, ha de convenirse, pues con el acuerdo impugnado, que la cuestión a dilucidar, el conflicto a resolver, su objeto, no era otro que la determinación del domicilio fiscal de la recurrente entidad DIFAPLA, S.L., con independencia, por tanto, de su relevancia a efectos de la devolución del IVA. Sin perjuicio de ello, a los solos efectos de abundar en la argumentación que estamos desarrollando, sobre la improcedencia de declarar la falta de competencia de la Junta Arbitral y anular el acuerdo por este motivo, conviene llamar la atención que a pesar del carácter independiente que hemos resaltado respecto de la determinación del domicilio, en este caso concreto el mismo surge, deriva directamente, de la aplicación de un concreto impuesto, del IVA, y más específicamente de la aplicación del principio básico de neutralidad y el sistema de devolución.

Como dijimos en la sentencia de 11 de abril de 2013, rec. 17/2012 :

*"Con ello se quiere significar que a pesar de que el conflicto se produce entre órganos pertenecientes a distintos regímenes tributarios, siempre cabe descubrir interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o a condicionar de la resolución del conflicto, y que como contribuyentes tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que le corresponden como tales.*

*Y en lo que ahora nos interesa, resaltar que, como pone de manifiesto la parte recurrente en su demanda, se trata de la devolución de un IVA que, al parecer, por haber sido soportado en exceso, tiene derecho a su devolución; convirtiéndose este mecanismo dentro de la operatividad del IVA en medio relevante para mantener el principio básico de neutralidad, pues no cabe olvidar que el derecho a la deducción forma parte indisociable del mecanismo del IVA, y como tantas veces ha dicho este Tribunal, siguiendo al efecto una consolidada línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el derecho a la devolución del IVA no puede verse perjudicado fatalmente por requisitos formales impuesto por la legislación estatal, recordemos las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 que consideró improcedente exigir requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho de deducción, cuando la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate. Por tanto, siendo indiscutible el derecho de devolución -al menos sobre el papel y sin perjuicio de las comprobaciones a las que haya lugar- que corresponde al sujeto pasivo, viniendo una u otra Administración obligada a atender a dicho derecho del sujeto pasivo conforme a los criterios predeterminados normativamente, dichas normas y su interpretación no pueden convertirse en obstáculo insuperable para negar al sujeto pasivo su derecho a la devolución, cuando consta, además, que ejercitó dicho derecho ante una y otra Administración".*

Pues bien, al menos desde esta perspectiva, esto es del correcto desenvolvimiento del principio de neutralidad en el IVA, en presencia de un sistema tributario nacional con distintos regímenes y distintas Administraciones responsables de su correcta gestión y funcionamiento, la interpretación que ha de hacerse de la normativa interna en cuanto regula la coordinación y determinación de la Administración territorial competente para hacerse cargo de la devolución, no puede resultar incompatible con el ordenamiento de la Unión europea, pues de serlo el efecto consecuente ha de ser la inaplicabilidad de la norma incompatible por la primacía de aquel, debiéndose, por tanto, realizar una interpretación y aplicación de las normas nacionales al caso concreto, en el que como si bien se ha dejado dicho se trata de la resolución de un conflicto interadministrativo respecto del domicilio de un contribuyente, pero que se proyecta de forma directa en la correcta operatividad del IVA presidido por el principio de neutralidad, de conformidad con la normativa europea y sus principios rectores, incluso mediante la habilitación de una regulación o interpretación procedimental apropiada para garantizar los derechos derivados de la normativa europea; de suerte, que en el caso concreto que nos ocupa, el derecho a la devolución del IVA al que se tiene derecho, no puede verse condicionado, ni perjudicado -y es un perjuicio la retención indebida por un plazo excesivo-, por la complejidad de la normativa interna estatal para articular y coordinar las relaciones entre las administraciones responsables de gestionar el impuesto, y es evidente que teniendo derecho el contribuyente a la devolución del IVA la tardanza en la devolución por falta de un mecanismo con suficiente agilidad para determinar la Administración responsable, menoscaba su derecho a obtener la devolución en un plazo razonable, aún cuando a la suma indebidamente retenida se sumen los intereses correspondientes. Siendo criterio de esta Sala que aquella Administración que percibió los ingresos procedentes de las liquidaciones de IVA es la que debe hacer frente a las correspondientes devoluciones, sin perjuicio de los derechos y acciones que le pueda corresponder.

**CUARTO.-** La sentencia de 26 de mayo de 2009, rec. 365/2008, perfiló, a la vista de la insuficiente regulación sobre la materia, como debía entenderse la relación tributaria horizontal entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, definiendo el sentido de la expresión "territorio de régimen común", afirmando que:

*"El objeto de nuestra interpretación es el alcance de la expresión "territorio de régimen común" en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión de la Ley 25/03, de 15 de julio.*

*La primera nota que ha de resaltarse es que en dicho Convenio son dos las administraciones territoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado, cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra.*

*La segunda conclusión que de todo esto se deriva es la de la absoluta imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervinientes, pues si así fuera su ausencia en el Convenio crearía serias dudas sobre la validez del mismo, lo que claramente no desean ninguno de los litigantes.*

*La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado "territorio de régimen común" de la Administración del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de Iberdrola a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre "territorio de régimen común" y "territorio foral" es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea "territorio de régimen común en el ordenamiento español" sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra.*

*Entender las cosas de otra manera es imposible sin la concurrencia de esa otra administración territorial que se invoca, lo que implicaría, como hemos dicho, replantear todo el sistema que se examina".*

Mutatis mutandi, en las relaciones a los efectos del **Concierto**, entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, esta debe considerarse "territorio en régimen común".

Si a lo anterior añadimos el distinto ámbito territorial y las específicas relaciones que se regulan en el Convenio y en el **Concierto**, de suerte que como ya se ha indicado desde la perspectiva de aplicabilidad del Convenio a la concreta relación o conflicto a resolver, los Territorios Históricos del País Vasco es territorio en régimen común, y viceversa, desde la perspectiva de aplicabilidad del **Concierto**, la Comunidad Foral de Navarra, es territorio de régimen común; no es posible salvar el vacío normativo o la contradicción entre

normas, de entender que existen, aplicando las reglas generales para salvar las mismas, en tanto que el ámbito de aplicación del **Concierto** o Convenio, aún que materialmente puedan coincidir, conceptualmente son distintos, aún cuando resulte evidente que ello puede dar lugar a la paradoja que las partes ponen en evidencia.

Sin embargo, aún lo anterior, el debate queda descontextualizado de obviarse la función que dentro de la regulación para coordinar, armonizar y hacer factible el normal desarrollo de distintos regímenes en el sistema tributario del Estado español, cumple la Junta Arbitral en la concreta cuestión que nos ocupa, esto es, a los efectos de pacificar un conflicto surgido entre las Administraciones interesadas; expresamente se prevé que entre las funciones de la Junta Arbitral se cuenta la de resolver los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma en relación con una serie de materias. Pero, dentro, claro está, del estricto ámbito administrativo, puesto que es función jurisdiccional el control de la actividad administrativa, y en concreto la resolución última de los posibles conflictos que pudieran surgir entre administraciones implicadas, por mandato constitucional y cumplimiento del principio de tutela judicial efectiva mediante la posibilidad de acceder a los tribunales de justicia.

En este contexto, único que interesa para resolver la cuestión que nos ocupa, la función resolutoria de los conflictos por parte de la Junta Arbitral se inscribe, dentro de un procedimiento administrativo y, en concreto, se configura como mero trámite administrativo, esto es, como se ha dicho por este Tribunal en incontables ocasiones, como "vía administrativa previa a la jurisdiccional". Así es, el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones públicas corresponde a este orden jurisdiccional por mandato constitucional y reconocimiento legal; este es el presupuesto realmente importante en el que debe inscribirse la función de resolución de los conflictos entre las Administraciones por parte de la Junta Arbitral, por lo que las dificultades o complejidades procedimentales, en modo alguno pueden perjudicar fatalmente el derecho al acceso a los tribunales de justicia, tutela judicial efectiva, para la posible resolución judicial del conflicto surgido entre las administraciones. Son numerosas las sentencias de este Tribunal Supremo que en aquellos casos en los que dentro del ámbito material que nos ocupa, esto es de coordinación de los distintos regímenes existentes dentro del sistema tributario español, surgido el conflicto entre las Administraciones, aún cuando incluso no se habían constituido las Juntas Arbitrales del Convenio o del **Concierto**, se procuró la interpretación más acorde para hacer factible la resolución judicial del conflicto, recordemos algún pronunciamiento en el que se dijo siguiendo al Tribunal Constitucional que "*la jurisdicción contencioso-administrativa no sólo tiene por misión controlar la conformidad a Derecho de la actividad administrativa a iniciativa de un ciudadano, sino también resolver los litigios entre Administraciones basados en el Derecho Administrativo, y que la falta de constitución formal de la Junta arbitral no puede conducir a privar de toda posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos afectados, impidiendo a sus titulares el acceso a la vía judicial en defensa de los mismos, sino que ha de llevar, por el juego del principio pro actione, a la aplicación de la normativa general, que permite que puedan residenciarse y dirimirse en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo controversias competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo.*". A lo que cabe añadir un plus argumental representado porque el conflicto entre las Administraciones no se hace en abstracto, sino que tiene como misión clarificar situaciones que hagan posible la mejor gestión dirigida a procurar los ingresos necesarios a través de los tributos, en los que siempre cabe descubrir en última instancia al contribuyente sobre el que va a recaer la obligación de hacerlos efectivos, cuyo interés en la resolución del conflicto entre las Administraciones es evidente, en tanto que la resolución del mismo afecta directamente a sus intereses y garantías básicas como tal contribuyente, y que, por ende, tiene derecho a que se le facilite el acceso a la vía jurisdiccional como medio para delimitar y clarificar su situación tributaria.

Recordemos que en esta misma línea que venimos apuntando ha discurrido el tratamiento que la cuestión ha merecido en el parecer del Tribunal Constitucional. Así ante la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 15 de Noviembre de 2004, que declaró la inadmisibilidad de los recursos contencioso-administrativos interpuestos por la Diputación Foral de Álava contra las desestimaciones presuntas de los requerimientos formulados al Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el País Vasco para que cesaran diversas actuaciones inspectoras a determinadas empresas con residencia fiscal en Álava en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de la causa prevista en el art. 69 c) de la Ley Jurisdiccional, y recurrida en amparo el recurso ante el Tribunal Constitucional fue estimado por la sentencia 26/2008, de 11 de Febrero de 2008, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso al proceso (art. 24.1 CE). Entendió el Tribunal Constitucional que la Diputación Foral de Álava gozaba del derecho de acceso al proceso por expresa atribución del legislador porque el art. 1.1 de la Ley Jurisdiccional atribuye a los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-

administrativo el conocimiento "de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones Públicas sujetas al Derecho Administrativo", disponiendo, por su parte, el art. 19.1.d) de la Ley Jurisdiccional que están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, entre otras personas jurídico-públicas. "La Administración de las Comunidades Autónomas para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de la Administración del Estado y de cualquier otra Administración u Organismo Público, así como los de las Entidades Locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local" y según la letra e) "las Entidades Locales territoriales, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanadas de las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de los Organismos públicos con personalidad jurídica propia vinculados a una y otras o los de otras Entidades Locales", contemplando, finalmente, expresamente, el art. 44 de la misma Ley , en el seno del procedimiento contencioso-administrativo los litigios entre Administraciones Públicas.

En el caso que nos ocupa, no es discutible que se ha planteado un conflicto de competencia entre la Diputación Foral de Álava y la Comunidad de Navarra, sobre el domicilio fiscal de un contribuyente, y pretende la primera que se aplique lo dispuesto en el artº 43 del **Concierto Económico** con el País Vasco, Ley 12/2002, de 23 de Mayo , correspondiéndole la resolución del conflicto conforme al artº 66. Uno. c del citado texto, a la Junta Arbitral prevista en la citada Ley .

Pues bien, conforme a los razonamientos anteriores, dado que los conflictos entre Administraciones públicas deben dilucidarse ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo, tiene valor el pronunciamiento impugnado de la Junta Arbitral, en lo que interesa, en cuanto se ha cumplido el tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia previstos en la citada Ley 12/2002, que se configura como vía administrativa previa a la jurisdiccional; sin que haya lugar, por tanto, a declarar la nulidad solicitada por falta de competencia de la Junta Arbitral.

**QUINTO.-** En nuestra sentencia de 4 de febrero de 2010 , dijimos que " *las reglas indicadas de fijación del domicilio fiscal tienen capital importancia por razones de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, lugar donde deben practicarse las notificaciones, relaciones de los obligados tributarios con los órganos de la Administración Tributaria y determinación de competencia de estos últimos* ». Por naturaleza y por la trascendencia general que tienen -proseguíamos-, "las reglas de determinación del domicilio fiscal son imperativas, por lo que no puede extrañar que el artículo 48. 3 de la Ley General Tributaria establezca que "los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria" y que en el caso de afectados por el Convenio con el País Vasco esta obligación ha de cumplirse con ambas Administraciones ( artículo 43.Cinco de la Ley 12/2002 ). Por la misma razón, el artículo 48.4 de la Ley General Tributaria señala que "cada Administración Tributaria podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente", debiendo añadirse aquí que la Ley que aprobó el Convenio con el País Vasco prevé la posibilidad de discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación fiscal de los contribuyentes, indicándose que "serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral" ( artículo 43. Seis de la Ley del **Concierto** ).

Sin embargo, y en contraste con lo expuesto, no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 ( artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8 ) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Si lo hacía, en cambio, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecía:

"Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurran las siguientes circunstancias:

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

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo,

*justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.*

*c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales » (FD Cuarto).*

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

En el presente caso resulta de aplicación el art. 43.4 de la Ley 12/2002, de 23 de Mayo , que aprobó el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco y que establece que. "A los efectos del presente **Concierto Económico** se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: (...) b) las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se entenderá el lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

Lo propio, lo que debería ser, es que domicilio social y domicilio fiscal coincidieran, puesto que la ubicación del domicilio social resulta trascendente en muchos aspectos, en tanto que incide directamente en la esfera mercantil determinando, por ejemplo, el Registro Mercantil donde corresponde inscribir la sociedad, en el fuero jurisdiccional, relaciones tributarias o la normativa local o autonómica aplicable. En definitiva, el domicilio social de una empresa es el lugar en el que va a centrar su actividad, gestión o administración y que consta en los Estatutos Sociales inscritos en el Registro Mercantil. Pero cuando, existe discrepancia entre el domicilio formal y el lugar en el que realmente desarrolla su actividad, gestión y administración, la normativa fiscal le da preponderancia a esta situación fáctica a los efectos de fijar el domicilio fiscal, con la trascendencia que ello conlleva.

La entidad demandante tiene su domicilio social en calle Antonio Machado, 35, bajo de Vitoria. Sin embargo, consideró la Junta Arbitral, a instancia de la Diputación Foral de Álava, en cuanto no coincidía el domicilio social con aquel en el que la entidad realiza la gestión y dirección de sus negocios, que el domicilio fiscal de DIFAPLA, S.L., estaba en calle Remigio Múgica, 2, bajo, en Pamplona.

Tuvo en cuenta al efecto el acuerdo impugnado que la entidad demandante no posee en Vitoria local alguno, ni en propiedad, ni alquilado, tampoco personal a su servicio, ni equipo material de oficina o informático para la llevanza de su contabilidad y administración, la documentación se encuentra en almacén de otra empresa; considerando que DIFAPLA, S.A., forma de hecho parte de un grupo empresarial, perteneciendo todos los medios materiales, locales y almacén, así como el único empleado que se encarga de la contabilidad y documentación, a una empresa del grupo, que al igual que el administrador de DIFAPLA, S.L., tiene su domicilio en Pamplona, valiéndose del asesor fiscal radicado en Pamplona y también a cargo de la citada entidad de la prestación de asesoramiento y gestión tributaria, del control de la contabilidad y del permiso para que el empleado en Vitoria pueda acceder a la contabilidad empresarial. En definitiva, considera la Junta Arbitral que es cierto que una parte de la gestión administrativa de la entidad, fundamentalmente las tareas contables, se lleva en Vitoria, aunque sea una labor limitada y subordinada, puesto que la contabilidad es supervisada por el contable de otra empresa del grupo, NASIPA, desde Pamplona, y el acceso de la persona encargada de dichas tareas debe ser autorizado; la organización de DIFAPLA no se explica sino en cuanto forma parte del citado grupo empresarial, y NAPISA es utilizada como empresa de servicio; tomándose las decisiones fundamentales de la empresa desde Pamplona, lugar en el que reside el administrador y en donde se realiza la dirección de los negocios de la entidad, esto es, en el domicilio social y fiscal de NASIPA, S.L., por tanto, aún la discrepancia parcial entre la gestión administrativa, pues parte se lleva desde Vitoria, y la dirección de los negocios, debe prevalecer esta.

Insisten las parte demandantes en que el domicilio fiscal de la DIFAPLA, S.L. está en Álava, y que la lectura que de los hechos ha realizado la Junta Arbitral ha sido parcial e interesada, resaltando aquellas circunstancias que favorecían su tesis, y obviando aquellas que indican la realidad de que el domicilio fiscal se encuentra en Álava.

Partiendo del reconocimiento de que, al menos, parcialmente la administración se llevaba desde Vitoria, considera la entidad demandante que también ha de concluirse que dirección se llevaba desde dicha ciudad,



puesto que las decisiones más importantes se tomaban en Álava, así constitución de la sociedad, reuniones anuales de la Junta de Socios, firma de los contratos con Iberdrola, el que aún teniendo el administrador único su domicilio fiscal en Pamplona reside cerca de Vitoria/Álava donde mantiene actividades y negocios, realización de todas las gestiones en las oficinas de Vitoria; siendo tan reducidas las gestiones a realizar para la llevanza de la entidad que bastaba el apoyo de un solo empleado que de hecho se encargaba de la llevanza de la documentación y contabilidad, sin que en Pamplona tuviera empleado alguno, ni persona que de hecho llevara la gestión de la empresa, ni locales, ni medio alguno al respecto, siendo la propia Administración tributaria la que reconoció el vínculo de la persona que de hecho gestionaba la empresa cuando la labor de comprobación se dirigió en exclusividad frente al mismo.

Añade la Comunidad Foral de Navarra a la tesis de la entidad demandante, que el texto del Convenio **Económico** del Estado con la Comunidad Foral de Navarra, en concreto en su artº 8.1.b ), aún cuando el contenido es similar al artº 43 del Convierito, en este artículo se exige que coincidan la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, por lo que dado que se exige ambos requisitos acumulativamente, y la propia Junta Arbitral reconoce que la gestión administrativa se lleva a cabo en Álava, procede declarar que el domicilio fiscal se encuentra en Álava. Incide la recurrente en un aspecto que resalta singularmente, cual es la actividad que desarrolla DIFAPLA, S.L., pues las instalaciones de producción de energía solar radican en Albacete que es utilizada por Iberdrola sin que dependa de la entidad recurrente gestión alguna, limitándose la actividad empresarial de la entidad recurrente en la labor rutinaria y automática de recibir las facturas de su único cliente Iberdrola, contabilizarla y archivar la documentación bancaria y las propias facturas, y esta, y no otra, es la verdadera actividad de la sociedad, esto es, contabilizar las operaciones y realizar las tareas anejas que conlleva la contabilización, para lo que no necesita más que los medios de los que dispone en Álava. Sin que la composición societaria y lugar en el que radican tenga interés alguno para determinar el domicilio fiscal, como así ha entendido la propia Junta Arbitral.

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 instalaciones 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 DIFAPLA, .SL., 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, que en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad, sin que a ello empee 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.

**SEXTO.-** Conforme a lo dispuesto en el artº 139.1 de la LJCA , aún cuando se estable como criterio general para la condena en costas, el del vencimiento, ha de convenirse que en el presente caso la complejidad de las cuestiones sometidas a debate, especialmente la determinación competencial del órgano llamado a resolver, aconsejan que no se deba imponer las costas a la parte vencida.

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

## FALLAMOS

Que debemos estimar, y estimamos, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra y por la entidad DIFAPLA SOLAR, S.L., contra la resolución de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** del País Vasco de 28 de septiembre de 2012 y en su lugar declaramos que el domicilio fiscal de la citada empresa, en los términos y con los efectos en los que se dicta la resolución anulada, está ubicado en la calle Antonio Machado, 35, bajo, de Vitoria/Gasteiz 5/2012.

Sin imposición de las costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.