

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo

Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

SENTENCIA

Fecha de Sentencia: 04/02/2010

REC. ORDINARIO(c/a)

Recurso Núm.: 86/2009

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Votación: 03/02/2010

Procedencia: DIPUTACION FORAL BIZKAIA

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón

Secretaria de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: MCM

Nota:

Recurso contencioso administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio del País Vasco relativo a la determinación del domicilio de determinada entidad

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 86/2009

Votación: 03/02/2010

Ponente Excmo. Sr. D.: Manuel Martín Timón

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

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPREMO SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Manuel Martín Timón

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. Óscar González González

En la Villa de Madrid, a cuatro de Febrero de dos mil diez.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados al margen anotados, el presente recurso contencioso-administrativo número 86/2009, promovido por D. NOMBRE Y APELLIDOS, Procurador de los Tribunales, en representación de **LA DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA**, contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto

Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco número 1/2008, de 24 de noviembre, sobre determinación del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD1, en el ejercicio 2004.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 12 de marzo de 2008, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, haciendo uso de los dispuesto en el artículo 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y 10 d) del Real Decreto, 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que aprobó el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el referido Concierto, presentó escrito ante esta última planteando conflicto respecto de la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD1, en el ejercicio 2004.

En el escrito se ponía de relieve que, con fecha 12 de febrero de 2008, el Tribunal Económico-Administrativo Central notificó a la AEAT resolución por la que, resolviendo reclamación económico-administrativa interpuesta por ENTIDAD1, contra resolución del Delegado de la AEAT en Valladolid, de 20 de marzo de 2006, relativa a traslado de domicilio social, y resolución del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria, de 17 de abril de 2006, acordando la no tramitación de la solicitud de devolución del IVA, modelo 390, correspondiente al ejercicio de 2004, declaró la nulidad de pleno derecho de la primera, con base en que la unilateralidad de la declaración llevada a cabo por el Delegado de la AEAT era contraria al procedimiento establecido en la Ley del Concierto Económico, que establece la competencia de la Junta Arbitral para resolver las discrepancias acerca del domicilio de los obligados tributarios, sin que fuese aceptable el argumento en contra de la falta de constitución de dicho órgano y sin que dicho motivo de nulidad fuera incompatible tampoco con el principio de conservación del acto administrativo establecido en los artículos 64 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Tras exponer las disposiciones que a juicio de la A.E.A.T., habían de tomarse en consideración para resolver el conflicto planteado, el escrito formulaba la siguiente conclusión: "todas las circunstancias propias de la gestión administrativa y dirección empresarial a que hace referencia el ya citado artículo 43 del Concierto, concurrían no en el domicilio fiscal declarado, sino en el DOMICILIO1 de MUNICIPIO (Vizcaya), lugar donde estaba centralizada la gestión administrativa de la entidad".

Por ello, se solicitaba que la Junta Arbitral declarara la procedencia del cambio de domicilio

Por su parte, la Junta Arbitral instruyó el procedimiento, con intervención de la ENTIDAD2, que había absorbido a ENTIDAD1, (en adelante, ENTIDAD1) y tras puesta de manifiesto para alegaciones y formulación de ellas por la Diputación Foral de Bizkaia, dictó acuerdo, de fecha 24 de noviembre de 2008, ahora recurrido, que tiene la siguiente parte dispositiva: *"Declarar que el domicilio fiscal de ENTIDAD1, estaba situado en el Territorio Histórico de Vizcaya, en DOMICILIO1 de MUNICIPIO"*.

SEGUNDO.- La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de escrito presentado en este Tribunal Supremo en 29 de enero de 2009, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reseñado en el anterior Antecede.

TERCERO.- Mediante escrito presentado en esta Sala en 14 de mayo de 2009, la representación procesal de ENTIDAD2, entidad que, como se dijo anteriormente, había absorbido a ENTIDAD1, manifestó personarse en el procedimiento en concepto de parte interesada y por Diligencia de ordenación de 27 de mayo de 2009 se tuvo a dicha entidad por personada.

CUARTO.- Seguida la tramitación reglamentaria del recurso contencioso-administrativo bajo el número 86/2009 de esta Sala y Sección, la representación

procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de escrito presentado en 12 de junio de 2009, formuló demanda con súplica de que se dicte sentencia estimando el recurso y declarando nula la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco de 24 de noviembre de 2008, por la que se acuerda que el domicilio fiscal de ENTIDAD1, estaba situado en el ejercicio de 2004, en el Territorio Histórico de Bizkaia. Y por medio de otrosí manifestaba no solicitar ni recibimiento a prueba, ni vista ni conclusiones.

QUINTO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda en escrito presentado en 3 de julio de 2009, en el que solicita se desestime el recurso contencioso-administrativo y se confirme la resolución recurrida. Por medio de otrosí se manifestó conforme con lo solicitado en el correspondiente de la demanda.

SEXTO.- En escrito presentado en 31 de julio de 2009, la representación procesal de ENTIDAD2, manifestó que su interés en estas actuaciones era la de recuperar el IVA a cuya devolución tenía derecho, pero habiéndose producido dicha recuperación en mayo de 2009, su interés era tan solo la de conocer la evolución del recurso contencioso-administrativo por si, cualquiera que fuese la forma en que terminase, pudiesen repercutirle consecuencias negativas.

SÉPTIMO.- Por Providencia de 24 de septiembre de 2009 se señaló para votación y fallo la audiencia del 3 de febrero de 2010, en cuya fecha ha tenido lugar referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL MARTÍN TIMÓN, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto del presente recurso contencioso-administrativo es el enjuiciamiento de la legalidad del acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco de 24 de noviembre de 2008, por el que se resolvió que

el domicilio fiscal de ENTIDAD1 (ENTIDAD1) estaba situado en el Territorio Histórico de Vizcaya, en DOMICILIO1 de MUNICIPIO.

Según sus estatutos (folio 320 del expediente remitido por la AEAT), el domicilio social de ENTIDAD1 se encontraba en DOMICILIO2 de Valladolid y este es también el domicilio fiscal manifestado por dicha entidad en sus relaciones con la Administración Tributaria del Estado.

Sin embargo, en el conflicto planteado ante la Junta Arbitral del Concierto con el País Vasco, la AEAT sostuvo que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD1 no radicaba efectivamente en dicho domicilio, sino que se llevaba a cabo desde el domicilio fiscal de la ENTIDAD3, en DOMICILIO1 de MUNICIPIO.

Pues bien, la Junta Arbitral, a la vista de las alegaciones y pruebas practicadas, así como del artículo 49.4 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, resolvió, como ha quedado señalado, que el domicilio fiscal de ENTIDAD1, en el ejercicio de 2004, estaba situado en el Territorio Histórico de Vizcaya, en DOMICILIO1 de MUNICIPIO, en la medida en que en dicho lugar se encontraba centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

SEGUNDO.- La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia fundamenta su pretensión de anulación del acuerdo recurrido en los siguientes argumentos:

1º) En primer lugar se estima que la Junta Arbitral yerra en la valoración de los hechos al apreciar que las labores de construcción y montaje de las plantas realizadas en 2004 poco tienen que ver con una sociedad dedicada a la explotación de un parque eólico, pues siendo así que la actividad de las entidades consistía en la promoción, construcción y explotación, se estima evidente que en el referido año en controversia se producen las dos primeras.

El razonamiento de la demandante le lleva a concluir que la Junta de Arbitraje "ha incurrido en un error de apreciación al excluir de su análisis todas las labores de gestión y dirección relacionadas con la construcción y promoción del parque, que son las que se realizaban en el ejercicio 2004, atendiendo a otras funciones relacionadas con la explotación, una actividad que no se desarrollaba en aquellos momentos más que de una manera incipiente y de una forma poco relevante".

2º) "La Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico considera que al encontrarse la gestión administrativa y la dirección, subcontratada con otra empresa del grupo, será en el lugar en el que esa otra empresa preste su servicio donde se encuentre el domicilio fiscal de la entidad", pero ese criterio "desconoce la regulación establecida en el Concierto Económico y resulta incongruente con el principio que la propia Junta Arbitral sostiene al decir que no tiene trascendencia alguna la pertenencia o no pertenencia de una sociedad a un grupo para fijar su domicilio fiscal."

3º) Se argumenta también que la aplicación del artículo 43.Cuatro del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco conduce a que si no se puede determinar el lugar en que tienen lugar la gestión administrativa y dirección de los negocios, hay que estar al lugar en el que radique el mayor valor del inmovilizado, "aspecto éste que en el caso que nos ocupa, no plantea duda alguna porque todos los elementos del inmovilizado de las entidades se encuentran en territorio de régimen común".

4º) Es evidente (añade la demandante) que ciertos elementos que la resolución recurrida considera determinantes para establecer el lugar de radicación del domicilio de las entidades no son en absoluto relevantes a tal efecto, añadiendo que "en ningún precepto del ordenamiento jurídico se determina que el domicilio fiscal de una persona jurídica sometida al Impuesto sobre Sociedades venga configurado en atención al lugar del domicilio fiscal de los administradores de la entidad, ni al lugar en el que radique la sede del grupo de empresas que controla

accionarialmente a la citada entidad", lo que "no quiere necesariamente decir que el lugar de domiciliación de los administradores sea absolutamente irrelevante, sino que no es en sí mismo un aspecto determinante del domicilio fiscal de la persona jurídica".

En cambio, si da relevancia la demandante a que la compañía mercantil afectada no dispone en el Territorio Histórico de Bizkaia de una organización estable de medios humanos y materiales adecuada para ejercer su poder de decisión.

5º) La gestión administrativa de las entidades, según la demandante, se compone del conjunto de actividades precisas para gestionar los recursos humanos y materiales precisos para que desarrollen su actividad empresarial y "si es cierto que hay actividades de gestión administrativa que no se llevan a efecto por parte de la propia entidad, sino que han sido subcontractadas con otras entidades del grupo de empresas al que pertenece la misma, y que, por ello, no se llevan a efecto en sede de la entidad, por lo que no deben computarse a estos efectos".

6º) Señala la demandante que también en el concepto de dirección de negocios existen particularidades en el presente caso, ya que frente a un primer nivel, que se sitúa fuera de las entidades que explotan los parques eólicos, y que está localizado en el ámbito de la matriz del grupo, y donde las decisiones son impuestas por la cadena de accionistas, no relevantes a efectos de localización fiscal, hay un segundo nivel de decisión, dentro del marco establecido en el grupo, que corresponde a cada entidad y que en el año 2004, estaban relacionadas con las fases de promoción y construcción de los parques, adoptándose las decisiones fuera del Territorio Histórico de Bizkaia.

7º) Por último, cita la actora una sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 15 de enero de 2007, en la que se determina como domicilio social el lugar donde está centralizada la gestión y dirección de la empresa, razonando del siguiente modo:

"En el caso, como en el conjunto de los que prácticamente sin solución de continuidad ha resuelto la Sala sobre el grupo de sociedades en el que la actora se integra, los hechos probados a los que antes hemos aludido indican que la dirección y gestión de la empresa está en Las Palmas y no en Vizcaya; ninguna vinculación hay con el País Vasco, el apoderamiento por la Administradora Única, que reside en Las Palmas, se otorga en Las Palmas; el domicilio en Vizcaya era el de una Asesoría Fiscal y por ende no cabe estimar más que en él se desarrollaba el asesoramiento pero no la dirección efectiva, y de hecho, como hemos visto, en la Asesoría se rechaza cualquier vinculación con la actora y se indica que se le ha manifestado que muestre otro domicilio fiscal; es en Las Palmas desde donde la Administradora Única solicita el expediente y desde donde actúa al respecto; las cuentas corrientes de la empresa también están allí como los inmuebles de que es titular la empresa, y es en Las Palmas donde la actora efectuó adquisiciones(...).

TERCERO.- Por su parte, el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, pone de relieve primeramente que el informe de 21 de noviembre de 2005 del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Vizcaya, referido en el F.D. 3º 1, del acuerdo de la Junta Arbitral e incorporado al expediente inicialmente presentado por la AEAT ante la Junta Arbitral (páginas 411 a 427) describe la estructura societaria del grupo ENTIDAD4 y esa descripción es reproducida en el Hecho Segundo del escrito de demanda con la excepción, entre otros, de los siguientes párrafos, que el Defensor de la Administración del Estado considera muy reveladores:

"Estas sociedades (las absorbidas) fijaron el domicilio fiscal en un local de ENTIDAD4 en DOMICILIO2 de Valladolid.

La sociedad explotadora de un parque eólico no requiere disponer de personal propio para cada sociedad, ni de un local afecto exclusivamente a la actividad de cada sociedad, es por ello por lo que el grupo ENTIDAD4 tiene como práctica agrupar los domicilios sociales y fiscales de todas las sociedades de

parques eólicos de cada Comunidad Autónoma en las oficinas del Grupo ENTIDAD4 en dicha Comunidad.

El administrador único de estas sociedades es ENTIDAD3, con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia..."

"Como se puede apreciar (razona el Defensor de la Administración del Estado), en los párrafos transcritos de ese Informe elaborado por la propia Inspección de la Hacienda Foral se describe claramente la operativa seguida por ENTIDAD4 para establecer los domicilios fiscales declarados para cada una de las sociedades absorbidas.

Y esta operativa nos indica que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las sociedades absorbidas no se realizan desde el domicilio fiscal declarado por estas sociedades, ya que se reconoce que, por una parte, no disponen de personal propio ni locales afectos desde los que desarrollar las labores correspondientes a una mínima gestión administrativa, financiera o comercial, y que, por otra parte, la dirección de los negocios se realiza desde Vizcaya, lugar donde se encuentra la sociedad que es administradora única de las sociedades absorbidas y de la que cabe suponer que emanan las directrices a seguir por las distintas sociedades, empezando por la decisión inicial del establecimiento de los domicilios sociales y fiscales de las distintas sociedades."

Insiste el Abogado del Estado en los argumentos utilizados por la A.E.A.T. en el escrito de planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral, pero además, y frente al criterio de la demandante en el sentido de que en la resolución recurrida se ha incurrido en error de apreciación al excluir de su análisis todas las labores de gestión y dirección relacionadas con la promoción y construcción de los parques eólicos y centrarse en las de explotación, se alega que "en el Fundamento de Derecho nº 4 de la Resolución recurrida se relacionan una serie de hechos, pruebas y circunstancias que evidencian que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las sociedades absorbidas no se realizaba desde el domicilio fiscal declarado por las entidades, sino desde la central de MUNICIPIO, precisamente en

los ejercicios 2000 a 2004, que son los años en los que se desarrollan las actividades de promoción y construcción de los parques eólicos".

Igualmente se sostiene en el escrito de contestación a la demanda que no existe incongruencia en la resolución de la Junta Arbitral (Fundamento de Derecho 5.7ª), en cuanto a la determinación del domicilio social de las sociedades pertenecientes al grupo porque "lo que la Junta Arbitral dice no puede ser más lógico, que ha de fijarse el domicilio fiscal de una sociedad en función del domicilio fiscal de otra sociedad perteneciente al mismo grupo cuando es ésta la que efectivamente lleva a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la primera sociedad."

Y en cuanto al criterio de la demanda respecto de la subcontratación administrativa, manifiesta el Abogado del Estado:

"a) Si se subcontrata la gestión administrativa global y la toma de decisiones gerenciales del negocio llevándose esta actividad a otro lugar (en el que se realicen efectivamente estas labores por el contratista), no nos encontraríamos con una modificación artificial del domicilio fiscal. Por el contrario, estaríamos ante una modificación real y legal del domicilio fiscal en virtud de lo dispuesto en el art. 43. Cuatro del Concierto.

b) Tampoco se establece mediante la Resolución recurrida, como pretende la Diputación Foral en su escrito de demanda, una diferencia de trato no prevista normativamente entre entidades que subcontraten servicios de gestión administrativa a otras entidades del grupo o a entidades terceras ajenas al grupo, ni resulta decisivo ni tan siquiera relevante el concepto de grupo de sociedades a utilizar, porque lo que la Resolución recurrida establece es que la designación de un administrador único que presta los servicios de gestión administrativa global y de gerencia (contratación, gestión comercial, financiera, contable, fiscal, directiva, etc.) implica que el domicilio fiscal de las entidades debe localizarse en el lugar desde el que se realicen".

En fin, se estima que no parece nada razonable situar la dirección de los negocios de una empresa en el lugar donde se adoptan las decisiones de segundo nivel, decisiones que parecen ser de mera gestión o ejecutivas por oposición a las decisiones de primer nivel, decisiones estratégicas que son las que desde cualquier punto de vista podríamos considerar integrantes de las funciones directivas de cualquier persona jurídica.

Por último, en relación con la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, se afirma que "basta reemplazar las Palmas por MUNICIPIO (Vizcaya) y Vizcaya por Valladolid, y recordar que la dirección y gestión de la empresa está encomendada a la sociedad ENTIDAD3, con domicilio en Vizcaya; que el apoderamiento por la sociedad administradora única, que tiene su domicilio fiscal en Vizcaya, se otorga en Vizcaya; que el domicilio fiscal declarado en Valladolid es el de una oficina comercial de ENTIDAD4 desde la que, la tan referida empleada, manifestó que no se desarrollaba la dirección efectiva; que es desde Vizcaya desde donde se atiende a la AEAT por parte del Departamento Fiscal del Grupo y desde donde se actúa al respecto o que las cuentas corrientes de las sociedades absorbidas también están en el País Vasco, para comprender que no podemos más que nuestra más absoluta sintonía con lo expuesto en la citada sentencia invocada en la demanda".

CUARTO.- Para resolver la controversia que late en el recurso contencioso-administrativo, debemos partir del dato fáctico, que figura en el informe del Servicio de Inspección de la Diputación de Bizkaia obrante en el expediente administrativo, pero también en la resolución de la Junta Arbitral y en el propio escrito de demanda, de que en la estructura del Grupo ENTIDAD4 aparece a la cabeza ENTIDAD5, con domicilio en Álava, que es la única accionista de ENTIDAD6, también domiciliada en el Territorio Histórico de Álava, la cual es accionista, de un lado, de ENTIDAD3, con domicilio en Bizkaia y, de otro, de ocho sociedades unipersonales, explotadoras de los parques eólicos, con domicilio social en Valladolid, y que durante 2003 y 2004, fueron vendidas al Grupo ENTIDAD7, salvo la entidad ENTIDAD1, que es la que ha originado el conflicto que hemos de resolver.

Por otro lado, la respuesta que haya de darse al recurso contencioso administrativo debe tener por cabecera que el artículo 43.4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, a cuyo tenor: *"A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: (...) b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado"*.

Rigen pues los mismos criterios de determinación del domicilio fiscal que se prevén en el artículo 48.2 de la Ley 57/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 8.2 del Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley el Impuesto de Sociedades.

De esta forma, la regla principal es la de que el domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con éste último cuando en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección. En última instancia se ordena estar a la regla subsidiaria del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

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. Baste señalar a título de ejemplo la regla subsidiaria, en defecto de norma expresa, de atribución de competencia al órgano inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario (artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y en un aspecto más

concreto que el artículo 20 del Reglamento de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, señala que *"las actuaciones de comprobación e investigación podrán desarrollarse indistintamente: a) en el lugar donde el sujeto pasivo, retenedor o responsable tenga su domicilio fiscal ..."*.

Y en la materia afectada por el presente recurso contencioso administrativo deben tenerse en cuenta: **a)** las reglas sobre exacción del IVA contenidas en los artículos 27 y siguientes de la Ley del Concierto y muy especialmente el artículo 28 .Uno.C) que establece para determinadas operaciones la competencia de la Administración del Estado o de la Diputación Foral correspondiente en función de que el sujeto pasivo tenga su domicilio en territorio de derecho común o foral respectivamente, así como la establecida en el apartado Dos de dicho precepto en el que se establece que *"las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco"*; **b)** la regla de presentación de declaraciones-liquidaciones ante la Administración competente para la exacción (artículo 29. Cuarto de la Ley del Concierto); y **c)** las reglas sobre competencia de los órganos de inspección, donde igualmente se tiene en cuenta el domicilio fiscal del sujeto pasivo (artículo 29.Seis de la Ley).

Por naturaleza y por la trascendencia general que tienen, y de la que se han expuesto solo algunos ejemplos, las reglas de determinación del domicilio fiscal son imperativas, por lo que no puede extrañar que el artículo 48. 3 de la Ley General Tributaria establezca que *"los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria"* y que en el caso de afectados por el Convenio con el País Vasco esta obligación ha de cumplirse con ambas Administraciones (artículo 43.Cinco de la Ley 12/2002). Por la misma razón, el artículo 48.4 de la Ley General Tributaria señala que *"cada Administración Tributaria podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente"*, debiendo añadirse aquí que la Ley que aprobó el Convenio con el País Vasco prevé la posibilidad de discrepancias

entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación fiscal de los contribuyentes, indicándose que *"serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral"* (artículo 43. Seis de la Ley del Concierto).

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

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

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

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

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

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

Se estaba por tanto al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que carecen hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado, pero conservan el peso específico de su significado con apoyo en que el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que *"en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"*.

Pues bien, si atendemos a los criterios indicados no cabe duda que debe entenderse que la gestión administrativa y la dirección de los negocios está centralizada en el País Vasco.

En efecto, se ha acreditado que la contratación se realizaba desde Vizcaya, llevándose en ella la contabilidad y emitiéndose desde allí también las facturas para su contabilización, archivo y custodia y en este sentido cabe señalar que constan en el expediente solicitudes de compra y pedidos realizados sobre unos mismos modelos utilizados por ENTIDAD6, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio de ENTIDAD3 y que también constan facturas remitidas por proveedores a ENTIDAD1, que, o bien van dirigidas a las oficinas de DOMICILIO1 o cuando se dirigen a DOMICILIO2 de Valladolid, tienen un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas ENTIDAD6.

A los efectos indicados, e independientemente de lo que acaba de señalarse, es dato básico, puesto de relieve en su resolución por la Junta Arbitral, que en el Informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, obrante en el expediente, se afirma lo siguiente:

"En todas las grandes corporaciones empresariales se buscan sinergias de grupo. El grupo ENTIDAD4 no es una excepción y asigna a algunas de sus empresas tareas que se refieren a todo el grupo. Así, las labores administrativas de todas las sociedades del grupo, incluyendo las sociedades explotadoras de los parques eólicos (financiación, facturación, contabilidad, declaraciones fiscales, gestión de cobros y pagos), están centralizadas y se lleva[n] a cabo por personal de ENTIDAD3 en Bizkaia. A modo de ejemplo, la contabilidad de todo el grupo ENTIDAD4 se lleva a cabo por cinco personas con contrato laboral en ENTIDAD3. Ese servicio es facturado por ENTIDAD3 a cada una de las sociedades receptoras del servicio. En el supuesto que nos ocupa, ENTIDAD3 emite facturas por ese servicio a las empresas propietarias y explotadoras del parque".

Y dentro de las conclusiones del citado Informe se insiste en que "la gestión contable y administrativa la lleva a cabo ENTIDAD3 desde sus oficinas de Bizkaia. El contenido técnico de todas las facturas lo dictan los responsables oportunos con residencia en cada Comunidad Autónoma. ENTIDAD3 factura esos servicios a las sociedades explotadoras de los parques. Se consigue así una sinergia de grupo, ahorrando medios materiales humanos...".

En el mismo sentido, la Junta Arbitral pone de manifiesto que en su escrito de alegaciones, la Diputación Foral de Bizkaia reconoce que "ENTIDAD1 carece de personal y locales propios y que por sociedades del grupo ENTIDAD4 se le prestan <<servicios de administración y gerencia>>", así como que "ENTIDAD3 presta a ENTIDAD1 desde su sede de MUNICIPIO (Vizcaya), entre otros, los servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión" servicios que indudablemente forman parte de la gestión administrativa de la empresa.

Quizá como consecuencia de ser los datos incontestables, la recurrente acude al argumento de que las actividades de gestión administrativa subcontratadas

no se computan a los efectos de determinación del domicilio fiscal y que solamente debe atenderse a las labores se desarrollen por parte de la sociedad que forma parte del grupo.

No puede aceptarse la alegación que lleva a reconocer la posibilidad de sociedades sin actividad de gestión administrativa y gerencia por el hecho de que la lleve a cabo otra entidad en su nombre (en este caso, la matriz), siendo significativo a este respecto, como acaba de indicarse, que en las alegaciones formuladas ante la Junta Arbitral se reconociera que ENTIDAD3, con domicilio fiscal en Vizcaya, presta servicios a las distintas sociedades mercantiles constituidas para la promoción y explotación de parques eólicos y que no cuentan con medios materiales y/o humanos para llevarlos a cabo por si mismas, añadiendo que "por la prestación de estos servicios que ENTIDAD1 podría haber recibido de una empresa externa al Grupo, ENTIDAD3 factura periódicamente a aquella en concepto de <<servicios de administración y gerencia>>".

En cambio, la posición que se mantiene por la Junta Arbitral, y que esta Sala ratifica, no supone la admisión de cambio de domicilio artificial, porque, como sostiene el Abogado del Estado, la situación descrita es de modificación real y legal del domicilio fiscal en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.Cuatro de la Ley del Concierto.

Tampoco resulta admisible que la atribución del domicilio fiscal en función de donde lo tiene aquella entidad a quien se ha subcontratado la gestión administrativa global resulte incongruente con el criterio que mantiene la Junta Arbitral en la resolución de que no debe tener trascendencia la pertenencia a un grupo, pues es claro que el hecho de que las sociedades pertenecientes al mismo tengan su propia individualidad es plenamente compatible con el de que en caso de subcontratación general de gestión administrativa y gerencial, el domicilio se localice donde se lleven a cabo dicho tipo de actividades. Dicho en otras palabras, si la empresa del Grupo desarrolla por sí misma su gestión administrativa y gerencial mantendrá también su individualización a efectos de localización del domicilio fiscal;

pero no ocurrirá lo mismo si por propia decisión aquellas funciones se llevan a cabo desde el domicilio de la matriz, en razón al carácter autónomo que tiene el domicilio fiscal respecto del domicilio social. Y por ello también, los criterios de determinación del domicilio fiscal recogidos en el artículo 43.4 de la Ley del Convenio deben referirse por separado a cada empresa del grupo.

En fin, por lo hasta ahora expuesto, tampoco puede admitirse el razonamiento de que ENTIDAD1 no cuenta en el Territorio Histórico de Bizkaia con una organización estable, humana y de medios materiales en razón a que la gestión administrativa se realiza en su nombre y mediante precio por ENTIDAD3.

En cuanto a la alegación de que en el año 2004 se produjo la promoción y construcción de los parques eólicos y se concluyó parte de los mismos, comenzando a facturar la energía a los clientes, resulta preciso indicar que la gestión administrativa de aquellas, se llevaban a cabo desde Bizkaia, tal como se ha indicado con anterioridad y se hace constar en el Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución recurrida; pero es que además, las tareas que pudieran llevarse a cabo sobre el terreno por parte de personal del Grupo eran de carácter técnico, tal como puso de relieve la Junta Arbitral y no pueden servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial.

En fin, tampoco se discute la realidad que las tres personas designadas por ENTIDAD3 para formar parte del Consejo de Administración de ENTIDAD1 tienen su domicilio en el País Vasco, circunstancia que ha de añadirse a las hasta ahora expuestas.

En cuanto a lo que es puramente función de decisión, la cualidad de socio único que tiene ENTIDAD3 respecto de ENTIDAD1 le atribuye esa función, sin perjuicio de que decisiones estratégicas, como las de construir un parque, se adopten por ENTIDAD6.

En cualquier caso, no puede aceptarse la tesis de la representación de la Diputación de Bizkaia de distinción entre decisiones atribuidas a los accionistas y las

decisiones aplicativas adoptadas en territorio de régimen común a medida que se iba produciendo la promoción y construcción de los parques, pues éstas últimas, de segundo nivel, y carácter técnico, nunca pueden ser representativas del ejercicio de funciones directivas.

Por lo expuesto, y la vista de las circunstancias concurrentes en el presente recurso contencioso-administrativo, procede su desestimación, sin que haya lugar a la imposición de costas procesales.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

F A L L A M O S

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso contencioso-administrativo número 86/2009, promovido por D. NOMBRE Y APELLIDOS, Procurador de los Tribunales, en representación de **LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA**, contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco número 1/2008, de 24 de noviembre, sobre determinación del domicilio fiscal de la entidad "ENTIDAD1", en el ejercicio 2004, sin que haya lugar a la imposición de costas procesales.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero

Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Manuel Martín Timón

Óscar González González

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martín Timón, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.