

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 155/2009

Votación: 09/06/2010

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

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. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Emilio Frías Ponce

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

En la Villa de Madrid, a dieciséis de junio de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo núm. 155/2009, interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador de los Tribunales D. NOMBRE Y APELLIDOS1, contra la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de fecha 28 de enero de 2009, recaída en el expediente 2/2008, sobre determinación del

domicilio fiscal de las entidades "ENTIDAD1, ENTIDAD2, ENTIDAD3, ENTIDAD4, ENTIDAD5, ENTIDAD6 y ENTIDAD7".

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, habiéndose allanado ENTIDAD8, que compareció como sociedad absorbente de las sociedades afectadas en el expediente.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 28 de enero de 2009, la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dictó Acuerdo en el conflicto núm. 2/2008, planteado por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Vizcaya en relación con el domicilio fiscal de las entidades "ENTIDAD1, ENTIDAD2, ENTIDAD3, ENTIDAD4, ENTIDAD5, ENTIDAD6 y ENTIDAD7", en el que se declaraba que el domicilio fiscal se encontraba en Vizcaya, en el caso de las cinco primeras empresas desde su constitución hasta 2003, y en el de la sexta y séptima desde su constitución hasta 2004.

El conflicto trae su origen de las solicitudes de devolución del IVA formuladas por las sociedades, ejercicio 2003, en el caso de las cinco empresas, y ejercicio 2004, en el caso de las dos restantes, que dieron lugar a que el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Valladolid, el 12 de septiembre de 2005, iniciase el procedimiento de cambio de domicilio declarado por las sociedades, en Valladolid, DOMICILIO1, al DOMICILIO2, en Vizcaya, previsto en el art. 43.9 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al que se opuso la Diputación Foral de Vizcaya, y que determinó la presentación de conflicto, ante la Junta Arbitral, por parte del Director General de la AEAT el 12 de marzo de 2008, después de que, con fecha 12 de febrero de 2008, el Tribunal Económico Administrativo Central notificase a la AEAT resolución por la que declaraba la nulidad de pleno

derecho de los acuerdos de cambio de domicilio adoptados por el Delegado de la AEAT en Valladolid el 20 de marzo de 2006, así como de la resolución del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria, de 5 de mayo de 2006, acordando la no tramitación, por no ser oficina competente para ello, de las solicitudes de devolución del IVA, ejercicios 2003 y 2004, 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.

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución la Diputación Foral de Vizcaya interpuso recurso contencioso-administrativo, el 13 de marzo de 2009, ante esta Sala, formulando demanda en la que se suplicaba sentencia "estimando el recurso contencioso-administrativo número 002/0000155/2009, declarando nula la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico número 1/2009, de 28 de enero de 2009, por ser disconforme a derecho, y declare y determine que el domicilio fiscal de las entidades "ENTIDAD1, ENTIDAD2, ENTIDAD3, ENTIDAD4, ENTIDAD5, ENTIDAD6 y ENTIDAD7", estaba situado desde su constitución hasta el ejercicio 2003 en los cinco primeros casos y hasta el ejercicio 2004 en los dos últimos en territorio de régimen común".

TERCERO.- Conferido el oportuno traslado del escrito de demanda al Abogado del Estado, mediante escrito presentado el 10 de junio de 2009, formuló su contestación a la demanda, interesando sentencia desestimatoria del recurso y confirmando materia de la resolución impugnada.

CUARTO.- Emplazada por la Junta Arbitral ENTIDAD8, como sociedad absorbente de las sociedades afectadas en el expediente, compareció en las actuaciones, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS2, teniéndosele, por providencia de 30 de abril de 2009, por personada como parte recurrida.

En el trámite conferido para que contestase a la demanda presentó escrito el 17 de julio de 2009, interesando que se le tuviese por allanada en el

recurso, sin imposición de costas, por cuanto coincide con la posición procesal de demandante que mantenía en el recurso contencioso-administrativo 193/2009, seguido ante la Sala contra la misma Resolución 1/2009, de 28 de enero de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco.

QUINTO.- Acordado el trámite de conclusiones, las partes se reiteraron en todos sus pedimentos, fijándose, por providencia de 12 de enero de 2010, para votación y fallo la audiencia del día 7 de abril de 2010, aunque posteriormente, se trasladó el señalamiento, por ajuste de agenda, al día 9 de junio de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. EMILIO FRÍAS PONCE, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de fecha 28 de enero de 2009, que decide el conflicto de competencia planteado por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Vizcaya en relación con el domicilio fiscal de las entidades "ENTIDAD1, ENTIDAD2, ENTIDAD3, ENTIDAD4, ENTIDAD5, ENTIDAD6 y ENTIDAD7", (en adelante, Sociedades), declarando que se encontraba en Vizcaya, en el caso de las cinco primeras empresas desde su constitución hasta 2003 y en el de la sexta y séptima desde su constitución hasta 2004.

Para la mejor comprensión del litigio conviene tener en cuenta los siguientes hechos, que se relatan en los Fundamentos 2 y 3 de la resolución impugnada:

1).- Según sus estatutos el domicilio social de las entidades se encontraba en DOMICILIO1, en Valladolid. Este era también el domicilio fiscal manifestado por dichas entidades en sus relaciones con la Administración General del Estado.

2).- Inicialmente, las siete sociedades se constituyeron adoptando la forma de anónimas unipersonales, siendo ENTIDAD9, su único socio.

La cabecera del Grupo era ENTIDAD10, con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava, único socio de ENTIDAD9, sociedad holding de la que dependía tanto ella como varias sociedades unipersonales explotadoras de parques eólicos, domiciliadas en la provincia de Valladolid.

A mediados de 2003 se produjo un cambio accionarial en todas las entidades de modo que en el capital social entró ENTIDAD8, entidad perteneciente a ENTIDAD11.

Como consecuencia del cambio accionarial se produjo el cambio del domicilio social de cada una de las entidades (DOMICILIO3 de Valladolid) si bien se mantuvo el mismo domicilio fiscal.

La Junta Arbitral, a la vista de las alegaciones de las Administración en conflicto y de las pruebas que se deducían del expediente concluye que la gestión administrativa de las sociedades se llevaba a cabo por otras sociedades de ENTIDAD12 y después por otras sociedades de ENTIDAD11 desde el País Vasco, en especial por ENTIDAD13 en su domicilio fiscal en DOMICILIO2.

En cuanto a la dirección de los negocios de las sociedades manifiesta que no ha sido objeto de alegación y debate como actividad distinta de la gestión administrativa, agregando que se daba también la circunstancia de que su administrador único residía en el Territorio Histórico de Vizcaya, y que aunque ENTIDAD9, con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava, adoptaba las decisiones de gran importancia económica o financiera de las sociedades en los que participaba, la dirección ordinaria era función de ENTIDAD13, lo que era suficiente para situar el domicilio fiscal en Vizcaya, no cambiando la conclusión por el hecho de que ENTIDAD9, hubiera vendido a ENTIDAD8, las acciones de las sociedades absorbidas por ella, puesto que el nuevo titular repite el esquema de funcionamiento del ENTIDAD12, a saber, "domiciliación puramente formal de las sociedades absorbidas en un local de la delegación territorial de la sociedad que administra las sociedades adquiridas sito en Valladolid, firma de contratos de prestaciones de servicios para la realización de tareas de gestión administrativa, contable, financiera, etc. y

dirección efectiva de los negocios desde la sede en Bizkaia de la sociedad prestadora de servicios de administración, que es la que tiene la estructura administrativa para el adecuado ejercicio de funciones directivas".

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

1º) En primer lugar la Junta de Arbitraje "ha incurrido en un error de apreciación al excluir de su análisis todas las labores de gestión, realizadas todas ellas en territorio de régimen común, y dirección relacionadas con la construcción y promoción de los parques, que son las que se realizaban en ejercicios anteriores al 2004".

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, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, 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, o lo que es lo mismo, fuera del Territorio Histórico de Bizkaia".

4º) Es evidente 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, sino todo lo contrario, ya 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", considerar que las labores de gestión administrativa, que realicen otras empresas del grupo, es relevante a efectos de determinar el domicilio fiscal de otra entidad es tanto como establecer un criterio nuevo que, además, rompe la individualidad de la persona jurídica que la propia resolución preconiza en un momento anterior", lo que "no quiere necesariamente decir que el lugar de domiciliación de los administradores sea absolutamente irrelevante, sino que no es en si mismo un aspecto determinante del domicilio fiscal de la persona jurídica". Es más, podríamos decir que el domicilio fiscal de los administradores no es más que un indicio del lugar en el que los mismos pueden estar ejercitando efectivamente sus funciones, puesto que lo relevante es, sin duda, el lugar, en el que realmente ejercen sus funciones de administración, y no así el de su domicilio fiscal, que puede perfectamente no coincidir, con ese lugar".

5°) Hay que proceder, en consecuencia, a analizar los elementos que puedan llevar a ubicar el lugar en el que se encuentra centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades, y "si la gestión administrativa no se lleva a efecto por parte de las entidades, sino que han sido subcontratadas con otras entidades del grupo de empresas al que pertenece la misma, y que, por tanto, no se llevan a efecto en sede de las mercantiles, no debe tenerse en cuenta. No se realiza gestión alguna".

6°) Agrega 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 hasta el ejercicio 2003 o 2004, según los casos, estaban relacionadas con las fases de promoción y construcción de los parques, adoptándose las decisiones fuera del Territorio Histórico de Bizkaia.

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, e incorporado al expediente inicialmente presentado por la AEAT ante la Junta Arbitral describe la estructura societaria de ENTIDAD12 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 ENTIDAD12 en DOMICILIO1 en 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 ENTIDAD12 tiene como práctica agrupar los domicilios sociales y fiscales de todas las sociedades de parques eólicos de cada Comunidad Autónoma en las oficinas de ENTIDAD12 en dicha Comunidad.

El administrador único de estas sociedades es ENTIDAD13, 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 ENTIDAD12 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, acordando que el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de los negocios de una entidad es aquel lugar en el que concurren las siguientes circunstancias:

A) Existencia de una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación de la sociedad.

En este caso ha quedado probado en el expediente que en las oficinas de DOMICILIO1 (domicilio social) no se efectuaba contratación de ningún tipo, sino que ésta se realizaba desde Vizcaya, en concreto, desde DOMICILIO2.

B) Lugar en que se lleva la contabilidad.

Ha quedado acreditado en el expediente que todas las facturas se remitían a Vizcaya para su contabilización, archivo y custodia.

C) Domicilio fiscal de los administradores.

La persona designada como administrador en todas las entidades absorbidas es D. NOMBRE Y APELLIDOS3 que tiene su domicilio y su centro de trabajo en Bilbao.

D) Las sociedades afectadas no tienen ninguna capacidad de gestión por sí mismas ya que carecen de personal asalariado de ningún tipo que realice actividad en territorio común.

De acuerdo con las declaraciones de las propias empresas contenidas en los correspondientes modelos 190 de Resumen Anual de Retenciones de rendimientos del trabajo y actividades profesionales, de los ejercicios 2001 a 2006, no realizan ni un solo pago a trabajadores propios y muy escasamente a algún profesional (exceptuando notarios o registradores o profesionales domiciliados en Vizcaya).

Como hemos dicho, no vamos a reiterar las pruebas que obran en el expediente. Solo señalar que las mismas son concluyentes. Así, a título de ejemplo, la propia empleada de esas empresas D^a NOMBRE Y APELLIDOS4 manifiesta que:

"La gestión de estas empresas se lleva desde la central en MUNICIPIO1, donde tienen toda la documentación y libros contables. Este DOMICILIO1 lo tienen puesto solamente a efectos de notificación. Por las oficinas de Valladolid no viene ni trabaja nadie de dichas empresas".

O también a título de ejemplo, consta en el expediente administrativo que todas las cuentas operativas de las entidades corresponden a oficinas situadas en el País Vasco, en concreto en oficinas situadas en Bilbao o en Vitoria. Por tanto, la gestión financiera se ha tramitado desde el País Vasco y en ningún caso desde Valladolid. En los casos en los que constan datos de los autorizados en cuentas bancarias, estos tienen el domicilio en Vizcaya o Álava.

Por otra parte, 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 MUNICIPIO1, 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, 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.

CUARTO.- Esta Sala ha resuelto un recurso idéntico en la sentencia de 4 de febrero de 2010, rec. 86/09 que afectaba al domicilio de la entidad "ENTIDAD14", ejercicio 2004.

Por razones de unidad de doctrina y al darse las mismas circunstancias debemos estar a lo que entonces declaramos, lo que comporta la desestimación del recurso.

En dicha sentencia decíamos que:

"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 de ENTIDAD12

aparece a la cabeza ENTIDAD10, con domicilio en Álava, que es la única accionista de ENTIDAD9, también domiciliada en el Territorio Histórico de Álava, la cual es accionista, de un lado, de ENTIDAD13, 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 a ENTIDAD11, salvo la ENTIDAD14, 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 este 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 tributario 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 ENTIDAD9, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio de ENTIDAD13 y que también constan facturas remitidas por proveedores a ENTIDAD14, que, o bien van dirigidas a las oficinas de DOMICILIO2 o cuando se dirigen a DOMICILIO1 de Valladolid, tienen un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas ENTIDAD9.

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. ENTIDAD12 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 ENTIDAD13 en Bizkaia. A modo de ejemplo, la

contabilidad de ENTIDAD12 se lleva a cabo por cinco personas con contrato laboral en ENTIDAD13. Ese servicio es facturado por ENTIDAD13 a cada una de las sociedades receptoras del servicio. En el supuesto que nos ocupa, ENTIDAD13 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 ENTIDAD13 desde sus oficinas de Bizkaia. El contenido técnico de todas las facturas lo dictan los responsables oportunos con residencia en cada Comunidad Autónoma. ENTIDAD13 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 "ENTIDAD14 carece de personal y locales propios y que por sociedades de ENTIDAD12 se le prestan «servicios de administración y gerencia»", así como que "ENTIDAD13 presta a ENTIDAD14 desde su sede de MUNICIPIO1 (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 ENTIDAD13, 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 ENTIDAD14 podría haber recibido de una empresa externa al Grupo, ENTIDAD13 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 ENTIDAD14 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 ENTIDAD13.

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 ENTIDAD13 para formar parte del Consejo de Administración de ENTIDAD14 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 ENTIDAD13 respecto de ENTIDAD14 le atribuye esa función, sin perjuicio de que decisiones estratégicas, como las de construir un parque, se adopten por ENTIDAD9.

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.

QUINTO.- Desestimado el recurso, no procede hacer imposición de costas, al no concurrir las circunstancias previstas en el artº 139.1 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, 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.

FALLAMOS

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso contencioso-administrativo número 155/2009, promovido por D. NOMBRE Y APELLIDOS1, Procurador de los Tribunales, en representación de **ENTIDAD8**, contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 28 de enero de 2009, sobre determinación del domicilio fiscal de las entidades: "ENTIDAD1, ENTIDAD2, ENTIDAD3, ENTIDAD4, ENTIDAD5, ENTIDAD6 y ENTIDAD7", sin que haya lugar a la imposición de costas procesales.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Rafael Fernández Montalvo

Juan Gonzalo Martínez Micó

Emilio Frías Ponce

Ángel Aguallo Avilés

José Antonio Montero Fernández

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