

TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo
Contencioso-Administrativo
Sección: SEGUNDA**

SENTENCIA

Fecha de Sentencia: 23/01/2013

REC.ORDINARIO(c/a)

Recurso Núm.: 366/2011

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Votación: 16/01/2013

Procedencia:

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

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

Escrito por: G.J.L

Nota:

Resolución de la Junta Arbitral del Convenio del País Vasco relativa a la determinación del domicilio fiscal de determinadas entidades.

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 366/2011

Votación: 16/01/2013

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

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

S E N T E N C I A

**TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA**

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

**D. Emilio Frías Ponce
D. José Antonio Montero Fernández
D. Ramón Trillo Torres
D. Juan Gonzalo Martínez Micó**

En la Villa de Madrid, a veintitrés de Enero de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso contencioso administrativo por las mercantiles ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 representadas por la Procuradora Doña NOMBRE Y APELLIDOS 1 y dirigidas por el letrado D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, contra la resolución de fecha 2 de Mayo de 2011, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sobre los conflictos planteados entre la

Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia acerca del domicilio de las entidades ENTIDAD 3 (expediente 29/2008), ENTIDAD 2 (expediente 30/2008), ENTIDAD 1 (expediente 32/2008), ENTIDAD 4 (expediente 38/2008), ENTIDAD 5 (expediente 39/2008), y ENTIDAD 6 (expediente 40/2008).

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dictó resolución el 2 de Mayo de 2011, en los conflictos planteados entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia acerca del domicilio fiscal de las entidades que se reseñan en el encabezamiento, acordando "declarar: que en los periodos considerados el domicilio fiscal de todas y cada una de las sociedades a las que se refieren los presentes conflictos acumulados no se encontraba en Bilbao (Vizcaya) el lugar de su domicilio social sino en Zaragoza y, en concreto,

- Declarar en el expediente 29/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 3 al situado en DOMICILIO 1 de Zaragoza desde el 14 de Mayo de 2004 hasta su extinción;

- Declarar en el expediente 30/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 2 al situado en DOMICILIO 2 de Zaragoza con efectos desde el 29 de Junio de 2004;

- Declarar en el expediente 32/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 al situado en DOMICILIO 2 de Zaragoza, desde el 29 de Junio de 2004;

- Declarar en el expediente 38/2008 que procede el cambio de domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 4 al situado en DOMICILIO 1 de Zaragoza desde el 29 de Junio de 2004 hasta su extinción;

- Declarar en el expediente 39/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 5, al situado en DOMICILIO 3 de Zaragoza, con efectos desde el 29 de Junio de 2004 hasta su extinción;

- Declarar en el expediente 40/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 6 al situado en DOMICILIO 1 de Zaragoza desde el 29 de Junio de 2004 hasta su extinción.

La sociedad ENTIDAD 3 había sido constituida en San Sebastián el 27 de Abril de 2000, y sus participaciones fueron adquiridas el 14 de Mayo de 2004 por la Sociedad ENTIDAD 6, acordándose el traslado del domicilio social a Bilbao, DOMICILIO 4 mediante acuerdo del día 14 de Julio de 2004. Esta sociedad fue absorbida por ENTIDAD 1, mediante escritura de 13 de Septiembre de 2004, junto con ENTIDAD 4 y ENTIDAD 5.

Por su parte, ENTIDAD 1 adquirió el 29 de Junio de 2004 la totalidad de las participaciones de ENTIDAD 7, constituida como sociedad unipersonal en Irún el 18 de Junio de 2004 y con domicilio social en San Sebastián, procediéndose en la misma fecha al cambio del domicilio social a Bilbao, DOMICILIO 4. Posteriormente el 10 de Septiembre de 2004 cambia su denominación social que pasa a ser ENTIDAD 2, adoptándose un acuerdo de ampliación de capital el 28 de octubre de 2004, que es suscrito por el socio único de la entidad, ENTIDAD 1.

A su vez la totalidad de las participaciones de la sociedad ENTIDAD 8, se transmiten el 28 de Junio de 2004 a las sociedades ENTIDAD 9, (con domicilio fiscal en San Sebastián), ENTIDAD 10 y ENTIDAD 11 (con domicilio en Zaragoza), acordándose el cambio de domicilio social a Bilbao, DOMICILIO 4. La entidad ENTIDAD 8 el 20 de Julio de 2004 adoptó un acuerdo de fusión,

en virtud del cual absorbe a ENTIDAD 6, ENTIDAD 4, ENTIDAD 5, y ENTIDAD 3, pasando a denominarse ENTIDAD 1 el 10 de Septiembre de 2004.

Finalmente, el cambio de domicilio social de ENTIDAD 12 propiedad de ENTIDAD 8, de ENTIDAD 5, y de ENTIDAD 6 se produce desde Zaragoza a Bilbao por acuerdos de 29 de Junio de 2004.

SEGUNDO.- Contra la referida resolución, la representación de las mercantiles ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 interpuso recurso contencioso administrativo, el 11 de Julio de 2011, ante esta Sala, formalizando demanda en la que se solicitó la anulación de la resolución impugnada por no ser conforme a Derecho y haber quedado acreditado que el domicilio fiscal de las recurrentes se encuentra en Bilbao en el periodo cuestionado, debiéndolo declarar en tal sentido, todo ello con expresa condena de las costas del presente recurso a la demandada.

TERCERO.- Conferido traslado de la demanda al Abogado del Estado, mediante escrito presentado el 25 de Abril de 2002, procedió a contestar a la misma, interesando se dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo, confirmándose la resolución impugnada.

CUARTO.- Recibido el pleito a prueba, transcurrió el periodo sin proposición alguna.

QUINTO.- Asimismo transcurrió el plazo concedido a la representación de la parte recurrente para la presentación del escrito de conclusiones, por lo que se declaró caducado su derecho a evacuar el trámite.

SEXTO.- El Abogado del Estado, sin embargo, en el trámite de conclusiones, dio por reproducidas todas las alegaciones de su escrito de contestación a la demanda.

SÉPTIMO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 16 de enero de 2013, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. EMILIO FRÍAS PONCE,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de 2 de Mayo de 2011 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve los conflictos planteados entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia acerca del domicilio fiscal de las entidades que aparecen reseñadas en el encabezamiento, debiendo significarse que las diferentes mercantiles fueron absorbidas por ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2, que figuran como demandantes.

La Junta Arbitral llegó a las siguientes conclusiones:

1ª) La gestión administrativa y dirección de los negocios de las sociedades ENTIDAD 3 y ENTIDAD 5, con muy escasa actividad con anterioridad a su extinción por absorción, no se realizaba en su domicilio social, sino en el lugar en el que tales gestión y dirección se llevaban a cabo por ENTIDAD 6, único socio común de ambas tras la adquisición de la totalidad de sus respectivas participaciones.

2ª.- La gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades interesadas en los conflictos examinados no se realizaba en Bilbao sino en Zaragoza en los periodos considerados tras valorar conjuntamente los distintos elementos de hecho y circunstancias que afectaban al domicilio fiscal de los administradores y apoderados; al domicilio de los trabajadores; a la gestión financiera (cuentas bancarias); a la gestión administrativa y comercial

(facturación), y al resultado de las visitas y otras actuaciones relativas al domicilio social de las sociedades llevadas a cabo por inspectores tanto de la AEAT como de la Diputación Foral de Bizkaia, considerando insuficientes los dos indicios aducidos por la Diputación Foral de Bizkaia, para contrarrestar la conclusión, esto es, la celebración de las reuniones del órgano de administración y de las Juntas Generales de socios de las entidades, y el lugar de custodia de los libros de contabilidad y demás libros societarios en el domicilio social de éstas en Bilbao.

3ª.- El resultado al que se llega se afianza en otras consideraciones adicionales, deteniéndose, en primer lugar, en las características de ENTIDAD 6, compuesto por 39 sociedades, la mayoría de las cuales están domiciliados fiscalmente en DOMICILIO 2 de Zaragoza; algunas en otras direcciones de Zaragoza o su provincia; dos en Madrid; una en Guipúzcoa y siete en Bilbao, (seis de las cuales eran objeto de los conflictos), recordando que los servicios generales de la compañía están en Zaragoza, en DOMICILIO 2, donde se encuentra la sede.

4ª.- Finalmente hace referencia al motivo que verosímelmente indujo al traslado al territorio de Bizkaia del domicilio fiscal de las sociedades afectadas por los conflictos, que se recoge en el informe sobre la entidad ENTIDAD 6, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en el País Vasco, de fecha 28 de Febrero de 2007, según el cual "la entidad ENTIDAD 6, como se aprecia en la propia escritura de fusión, era titular de numerosos inmuebles (...) que se transmitieron a la sociedad absorbente (ENTIDAD 1). A su vez (.....) figuran 30 personas como perceptoras de rendimientos de trabajo por cuenta ajena, tratándose además de una gran empresa, titular de numerosas cuentas bancarias abiertas en sucursales de Zaragoza conjuntamente.

Es decir, la entidad precisa de una importante labor administrativa diaria que se realizaba en Zaragoza. No es lógico pensar que para un periodo máximo de 3 meses (desde el cambio de su domicilio social a Bilbao hasta la

fusión) la gestión administrativa y dirección de los negocios de ENTIDAD 6, se ha trasladado desde Zaragoza a su nuevo domicilio fiscal en Bilbao. Máxime cuando el proyecto de fusión fue suscrito por los órganos de administración de las sociedades en fecha 20/7/2004 (y la escritura de cambio es de fecha 29/6/2004, es decir, 3 semanas antes. Es más la presentación del modelo 036 en la AEAT de Vizcaya cambiando el domicilio fiscal se realizó el 17/9/2004, es decir, en fecha posterior a la escritura de fusión (13/9/2004) y su presentación en la Hacienda Foral de Vizcaya el 6/10/2004, es decir, el día anterior a la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil de Vizcaya (7/10/2004)".

SEGUNDO.- La parte recurrente se alza contra la resolución de la Junta Arbitral, invocando como infringido el art. 43 de las normas del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de Mayo, al mantener que no existe fundamento alguno para que la AEAT planteara el conflicto de rectificación de domicilio, porque para la correcta determinación del domicilio fiscal de una sociedad debe de atenderse en primer lugar a su objeto social y actividad realizada, toda vez que tal extremo guarda relación directa con la realización efectiva de la gestión y dirección de los negocios a cuya consideración se remite la norma para el establecimiento del domicilio fiscal.

A estos efectos, recuerda que la actividad de ENTIDAD 1 de conformidad con el objeto social obrante en el art. 2 de los Estatutos Sociales, se ha centrado en la adquisición de participaciones en sociedades relacionadas con la actividad inmobiliaria y en su posterior dirección de negocio, dirección fiscal y contable, planificación y gestión e intermediación en la captación de financiación externa; realizándose las decisiones de adquisición clave directamente por el órgano de administración que se reúne periódicamente en el domicilio social de la mercantil, tal y como consta en los libros de actas que se custodian en el propio domicilio y que obran incorporados al expediente, así como las decisiones de dirección y gestión del Grupo empresarial.

En definitiva, considera que se trata de una sociedad cabecera de un conglomerado de sociedades domiciliadas a lo largo del territorio nacional, aunque recientemente había iniciado su expansión internacional, desde las que se toman las decisiones de inversión, así como las directrices fundamentales de dirección, administración y gestión, habiendo surgido ENTIDAD 6, cuya matriz es ENTIDAD 1, de una serie de operaciones corporativas que unen dos grupos empresariales, uno con domicilio en San Sebastián, y otro con domicilio en Zaragoza, y por las que aportan las participaciones societarias de las que son titulares en entidades dedicadas a la promoción inmobiliaria y a la explotación de activos patrimoniales con el único objetivo de crear un único Grupo de mayor tamaño y solidez financiera, lo que determinó cambios tanto en la estructura societaria como en la titularidad de los activos o la adscripción del personal entre sus diversas sociedades, lo que fue mal interpretado y aplicado por la AEAT al fundamentar su escrito de planteamiento inicial del conflicto.

Por todo ello niega los hechos determinantes de que la gestión administrativa y la dirección de la entidad no se lleva desde el domicilio fiscal, máxime cuando en este caso concurren las siguientes circunstancias:

1) En cuanto a la residencia de los socios y de los administradores y apoderados señala que se encuentra por partes iguales en territorio común y foral, porque la unión de los dos grupos empresariales familiares se realiza por una contribución al cincuenta por ciento, actuando los socios a través de sus Administradores, Sres. NOMBRE Y APELLIDOS 3 y NOMBRE Y APELLIDOS 4, Administradores a su vez de ENTIDAD 1. En cuanto a la residencia de los apoderados generales indica que D. NOMBRE Y APELLIDOS 5 y D. NOMBRE Y APELLIDOS 6 son residentes en Zaragoza pero no D. NOMBRE Y APELLIDOS 7 al residir en Bilbao.

2) En las visitas realizadas al domicilio fiscal de la entidad la AEAT reconoce que en diferentes direcciones de Bilbao se encuentran las oficinas de ENTIDAD 1 y de otras sociedades participadas por ésta última.

3) El movimiento de empleados entre las diferentes sociedades queda explicado por el proceso de unión de los grupos empresariales.

4) Tampoco el análisis de las facturas permite concluir que la llevanza de contabilidad, emisión y recepción de facturas y gestión de cobros y pagos se realizase desde Zaragoza, porque el objeto social es, entre otros, la toma de decisiones de inversión y de directrices de dirección, administración y gestión del conjunto de sociedades integrantes del Grupo.

5) La AEAT utiliza de forma sesgada e incompleta la información sobre la composición del Grupo, al implicar a sociedades que no forman parte del mismo.

TERCERO.- Conviene recordar, ante todo, que 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 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".

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

Sin embargo, en el Convenio no se especifican normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, guardando silencio también tanto la ley 57/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, como el Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de Marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades, cuyos artículos 48.2 y 8.2 recogen los mismos criterios de determinación del domicilio social.

CUARTO.- El recurso no puede prosperar toda vez que los elementos de hecho que invocó la recurrente ante la Junta Arbitral y que ahora se reiteran en la demanda no pueden ser considerados suficientes para mantener que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se encontraba en Bilbao, en contra de la conclusión a que llegó la resolución recurrida, valorando en su conjunto las distintas circunstancias del caso.

En modo alguno el precepto que se considera infringido alude al lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones ni al lugar de custodia de los libros societarios, sino al lugar de la gestión administrativa y la dirección de los negocios, que en este caso se considera que se encontraba en Zaragoza en los periodos considerados por las razones dadas por la Junta Arbitral, y que no han sido desvirtuadas en el proceso.

Por otra parte debe recordarse, que en apoyo de la posición que mantiene la Junta Arbitral, se invocó la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional núm. 7958/2005, de 20 de Junio, recurso 426/2002, que desestimó el recurso contra el acuerdo de 4 de Abril de 2002 de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas que resolvió que era ineficaz el traslado de Madrid a Barcelona de la sociedad ENTIDAD 13, a pesar de que el primer ejecutivo de la compañía y un consejero tenían en Barcelona su domicilio y desarrollaban su actividad en esta ciudad, resolución que fue confirmada por esta Sala por sentencia de 13 de Abril de 2011, cas. 1115/2006,

al haberse constatado que el domicilio fiscal de ENTIDAD 13 estaba situado en la Localidad de Pozuelo de Alarcón y no en el municipio de Barcelona elegido por la empresa como domicilio social y fiscal.

La Sala rechazó expresamente la interpretación defendida por la Generalidad de Cataluña que le llevaba a entender que en el supuesto de que no concurren acumulativamente las actividades de gestión administrativa y dirección de negocios en el lugar en que se ubique el domicilio social debía otorgarse libertad a la empresa a optar entre gestión y dirección efectiva, porque el legislador identifica el domicilio fiscal con el domicilio social y a su vez con la sede de dirección efectiva, estableciendo que la disyuntiva final que sienta el precepto considerado, idéntico al que aquí se considera infringido, hay que entenderla dentro de su contexto, del que se deduce que la contraposición se establece entre dos vocablos y no entre dos conceptos.

QUINTO.- Desestimado el recurso, no procede hacer imposición de costas, al no concurrir las circunstancias previstas en el art. 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.

F A L L A M O S

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2, contra el acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 2 de Mayo de 2011 sobre determinación del domicilio fiscal de las entidades a que se refiere, sin que haya lugar a la imposición de costas procesales.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Rafael Fernández Montalvo
D. Emilio Frías Ponce
D. José Antonio Montero Fernández
D. Ramón Trillo Torres
D. Juan Gonzalo Martínez Micó

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 la Secretaria. Certifico