

**REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 417/2013**

**Votación: 17/06/2015**

**Ponente Excmo. Sr. D.: José Antonio Montero Fernández**

**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. Manuel Vicente Garzón Herrero**

**Magistrados:**

**D. Ángel Aguallo Avilés**

**D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco**

**D. José Antonio Montero Fernández**

**D. Manuel Martín Timón**

**D. Juan Gonzalo Martínez Micó**

**D. Rafael Fernández Montalvo**

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Junio de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo directo núm. 417/2013, interpuesto por LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, contra la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco nº 14/2013, de 24 de julio de 2013, dictada en el conflicto arbitral número 31/2010, que acordó estimar el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1.

Han sido partes recurridas La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, y la empresa ENTIDAD 1 (fusionada con la empresa ENTIDAD 2, representada por la Procuradora Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 2.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, en representación de La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco nº 14/2013, de 24 de julio de 2013, dictada en el conflicto arbitral número 31/2010, que acordó estimar el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1. Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de fecha 29 de septiembre de 2014, se otorgó al

mismo el plazo de veinte días para la formalización de la demanda, con entrega del referido expediente.

Trámite que fue evacuado por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, representante de La DIPUTACIÓN FORAL DE BIKZAIA, mediante escrito presentado el 23 de octubre de 2014, en el que expuestos los hechos y fundamentos de derecho, suplicó a la Sala “dicte Sentencia por la que, se anule la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico nº 14/2013, de 24 de julio, en relación con el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1.” Y por medio de otrosí primero, manifestó que la cuantía del presente recurso es indeterminada y, por otrosí segundo, solicitó el trámite de conclusiones escritas.

**SEGUNDO.-** Por Diligencia de Ordenación de fecha 24 de octubre de 2014, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado, parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 21 de noviembre de 2014, con la súplica a la Sala “que dicte sentencia por la que desestime el presente recurso contencioso-administrativo, confirmando el acuerdo recurrida, con expresa imposición de costas a la contraparte”.

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de fecha 24 de noviembre de 2014, se dio traslado de la demanda, con entrega del expediente administrativo, a la parte recurrida, la empresa ENTIDAD 1 (fusionada con la empresa ENTIDAD 2), representada por la Procuradora Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 2, para que la contestara en el referido plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 26 de diciembre de 2014, con la súplica a la Sala de que “tenga por presentado este escrito junto con la documentación que se acompaña, lo admita, tenga por formuladas las manifestaciones en él contenidas y, previos los trámites legales oportunos, se

dicte sentencia”. Y por otrosí digo, solicitó el recibimiento del pleito a prueba, proponiendo los siguientes medios de prueba:

“1.- DOCUMENTAL I (prevista en los artículos 317 a 327 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil): Relación de los componentes del Comité de Promoción y Venta de Parques, del GRUPO DE EMPRESAS 1 (*al cual pertenece ENTIDAD 1*) indicando el cargo que ostenta, la sociedad en que cada uno de ellos está empleado y su centro de trabajo.

2.- DOCUMENTAL II (prevista en los artículos 317 a 327 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil): Identidad de las personas [que] desarrollan las labores financieras, de gestión y administración (éstas últimas incluyen las relacionadas con la gestión comercial de parques) para la entidad ENTIDAD 1 así como acreditación de su residencia.

3.- DOCUMENTAL III (prevista en los artículos 317 a 327 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil): Declaraciones tributarias (Modelo 190-Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas) referentes a las personas que llevan a cabo las labores descritas anteriormente, así como a los integrantes del Comité de Promoción y Venta de Parques”.

**TERCERO.-** Por Autos de fechas 30 de diciembre de 2014, respectivamente, la Sala fijó la cuantía del presente recurso como indeterminada y acordó recibir el proceso a prueba, por disconformidad en los hechos, admitiendo la prueba documental propuesta por la parte recurrida ENTIDAD 1.

**CUARTO.-** Por Diligencia de Ordenación de fecha 26 de enero de 2015, se declaró terminado y concluso el periodo de proposición y práctica de prueba, concediéndose a la representación procesal de la recurrente DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, el plazo de diez días para el trámite de conclusiones

sucintas, que fue cumplimentado mediante escrito presentado con fecha 6 de febrero de 2015.

Asimismo, por Diligencias de Ordenación de fechas 9 y 18 de febrero de 2015, respectivamente, se otorgó a las representaciones procesales de las partes recurridas, La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y la empresa ENTIDAD 1 (fusionada con la empresa ENTIDAD 2) el plazo de diez días para la presentación de conclusiones sucintas. Trámite que fue evacuado por el Abogado del Estado mediante escrito presentado el 16 de febrero y por la Procuradora Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 2, el día 4 de marzo de 2015.

**QUINTO.-** Por Providencia de fecha 13 de Marzo de 2015, se señaló para votación y fallo el día 17 de Junio de 2015, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, Magistrado de la Sala

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de 24 de julio de 2013 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1.

Según se hace constar en la citada resolución, la AEAT planteó el conflicto al considerar que la entidad, constituida por escritura pública de 19 de mayo de 2005 ante notario de Bilbao por D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 y D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 en representación del socio y administrador único de ENTIDAD 3, domiciliada entonces en Álava, fijándose el domicilio social y fiscal en calle DOMICILIO 1 de Santiago de Compostela; por escritura pública otorgada en Bilbao el 3 de agosto de 2009 se cambió de domicilio social a

DOMICILIO 2 , en MUNICIPIO 1 , Bizkaia, y domicilio fiscal al siguiente día 6. La AEAT inició el procedimiento pretendiendo el cambio de domicilio de la expresada entidad con efectos retroactivos de 19 de mayo de 2005 a 6 de agosto de 2009 a Bizkaia. La Junta Arbitral se pronunció en el sentido de *“Declarar que el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 (NIF: LNNNNNNNN) se encontraba desde su constitución en DOMICILIO 2 en Bizkaia”*.

Inicia la resolución recurrida su fundamentación recordando el contenido del artº 43.Cuatro del Concierto Económico, Ley 12/2002, de 23 de Mayo, que establece que *“A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: (...) b) las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se entenderá el lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”*. Parte de que la noción de “gestión administrativa y dirección de los negocios” es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso. La resolución recoge un exhaustivo relato de las alegaciones realizadas por las partes y de los hechos que cada una ha aportado y su valoración. Da cuenta de sus resoluciones 1/2008 y 1/2009, confirmadas por el Tribunal Supremo en las sentencias de 4 de febrero y 16 de junio de 2010 -esta segunda se remite a la primera-, recordemos los términos en los que se pronunció el Tribunal Supremo:

*“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 GRUPO DE EMPRESAS 1 aparece a la cabeza ENTIDAD 4, con domicilio en Alava, que es*

*la única accionista de ENTIDAD 3, también domiciliada en el Territorio Histórico de Alava, la cual es accionista, de un lado, de ENTIDAD 5, 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 GRUPO DE EMPRESAS 2, salvo la entidad ENTIDAD 6, 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 concurran las siguientes circunstancias:*

*a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es*

*propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.*

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

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

*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 ENTIDAD 3, que aparecen firmadas por personas que están o han estado al servicio de ENTIDAD 5 y que también constan facturas remitidas por proveedores a*

*ENTIDAD 6, que, o bien van dirigidas a las oficinas de DOMICILIO 2 o cuando se dirigen a la DOMICILIO 3 de Valladolid, tienen un primer sello de entrada en la oficina allí situada y uno segundo, siempre posterior en unos días, en las oficinas ENTIDAD 3.*

*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 GRUPO DE EMPRESAS 1 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 ENTIDAD 5 en Bizkaia. A modo de ejemplo, la contabilidad de todo el grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 se lleva a cabo por cinco personas con contrato laboral en ENTIDAD 5. Ese servicio es facturado por ENTIDAD 5 a cada una de las sociedades receptoras del servicio. En el supuesto que nos ocupa, ENTIDAD 5 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 ENTIDAD 5 desde sus oficinas de Bizkaia. El contenido técnico de todas las facturas lo dictan los responsables oportunos con residencia en cada Comunidad Autónoma. ENTIDAD 5 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 " ENTIDAD*

6 carece de personal y locales propios y que por sociedades del grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 se le prestan <<servicios de administración y gerencia>>", así como que " ENTIDAD 5 presta a ENTIDAD 6 desde su sede de MUNICIPIO 1 (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 ENTIDAD 5, 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 sí mismas, añadiendo que "por la prestación de estos servicios que ENTIDAD 6 podría haber recibido de una empresa externa al Grupo, ENTIDAD 5 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 ENTIDAD 6 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 ENTIDAD 5.*

*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 comercial.*

*En fin, tampoco se discute la realidad que las tres personas designadas por ENTIDAD 5 para formar parte del Consejo de Administración de ENTIDAD 6 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 ENTIDAD 5 respecto de ENTIDAD 6 le atribuye esa función, sin perjuicio de que decisiones estratégicas, como las de construir un parque, se adopten por ENTIDAD 3.*

*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”.*

En las citadas resoluciones confirmadas, como se ha dicho, por el Tribunal Supremo, la Junta Arbitral estimó que el domicilio fiscal de las sociedades no estaba situado en su domicilio social y fiscal declarado, pues en este se llevaba a cabo actividades de naturaleza esencialmente técnica, de proyecto y construcción del parque; mientras que las actividades de gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa se realizaban por las sociedades del Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 radicadas en Bizkaia, en el DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1. Rechaza la Junta Arbitral la alegación de la Diputación Foral de Bizkaia de que no cabe extender mecánicamente el anterior criterio, cuando son supuestos distinguibles, puesto que no ha justificado ésta la diferencia entre los supuestos; lo cierto es que de la valoración conjunta de las circunstancias aducidas, el supuesto no difiere

sustancialmente de los ya resueltos, pues en todo el Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 se ha utilizado la misma estructura para la promoción y venta de parques, cuyas líneas fundamentales son las siguientes:

- Constitución de una sociedad íntegramente participada por una holding del Grupo domiciliada fiscalmente en el territorio de situación del parque.

- Realización por la sociedad (DENOMINACIÓN COMÚN) de los trabajos preparatorios de la construcción del parque y de esta misma construcción e instalación, celebrando para ello los oportunos contratos con las empresas tecnológicas del Grupo.

- Transmisión de la sociedad propietaria del parque mediante la venta de las acciones representativas de su capital.

Continúa la Junta Arbitral poniendo de manifiesto que la reiteración de actos y operaciones societarios de las sociedades de parque eólico, hacen que no sean singulares respecto de cada una de ellas sino que se hacen en masa para el conjunto de dichas sociedades; son en realidad estructuras técnicas carentes de gestión empresarial individualizada, ya que esta se lleva a cabo colectivamente para el conjunto por los órganos centrales de GRUPO DE EMPRESAS 1, de lo que se infiere que el lugar en donde poseen los recursos personales y materiales necesarios para ello es fundamentalmente el DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1.

Conclusión, que a entender de la Junta Arbitral, no se ve contradicha porque algunos órganos del Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 estén situados fuera del Territorio Histórico del País Vasco, como el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, o los encargados de la tesorería o asuntos fiscales, pues ello no es decisivo para excluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se lleve fundamentalmente por los órganos centrales del Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 que adoptan las decisiones empresariales principales.

**SEGUNDO.-** La parte actora discrepa de que las conclusiones alcanzadas en las resoluciones 1/2008 y 1/2009, confirmadas por el Tribunal Supremo en las sentencias de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, sean aplicables al presente caso; debiendo de haberse analizado en detalle las circunstancias que afectan a esta sociedad, pues al no hacerlo se ha incurrido en errores y conclusiones equivocadas.

Señala algunos errores en los que a su parecer incurrió la AEAT en sus alegaciones.

Afirma que la Junta Arbitral incurre en un doble error, a saber, entender que el domicilio fiscal de una filial es aquel en el que se encuentre el domicilio de la matriz, y considerar que el domicilio fiscal de ENTIDAD 3 se encuentra en el período en conflicto en el DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1, pues hasta el 25 de junio de 2010 el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 3 era en Álava; debiendo en todo caso haber concluido la Junta Arbitral que el domicilio fiscal, por el criterio subsidiario, debía ser el de localización del mayor valor del inmovilizado.

Debió de atender en concreto a las circunstancias de las funciones y funcionamiento del Comité Ejecutivo del Departamento de Promociones y Venta de Parques, domicilio fiscal de administradores y apoderados, el lugar de celebración de los contratos y llevanza de la contabilidad.

Después de repasar el contenido de la resolución combatida, la actora se centra en señalar el domicilio de gerentes y administradores de ENTIDAD 3, en tanto que ENTIDAD 1 estaba regida y administrada por un Administrador único ENTIDAD 3, con domicilio fiscal hasta el 25 de junio en Álava. Y en una relación no todo lo precisa y razonada que la ocasión demandada señala como los mismos, incluidos algunos empleados de ENTIDAD 3, tenían sus centros de trabajos tanto en el País Vasco como en territorio Común.

Se centra la actora en la importancia del Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, sobre el que la Junta Arbitral prescindió de análisis alguno por considerarlo un órgano técnico subordinado a los órganos superiores del Grupo, señalando que su centro de reunión era habitualmente Madrid y esporádicamente Álava o Vizcaya, y le extraña que no haya reparado en la estructura organizativa del Grupo cuando admite que tesorería y asuntos fiscales se llevan por órganos situados fuera del País Vasco, restándole importancia en tanto que lo decisivo es atender a los órganos centrales del Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1. Sucede, a su entender, que a pesar de considerar que este es quien efectúa las labores de dirección, omite motivación alguna sobre datos objetivos, salvo el hecho de existir un administrador único en ENTIDAD 3, limitándose la Junta Arbitral a reproducir el criterio seguido por la AEAT; cuando lo procedente hubiese sido que se explicara y detallara quienes eran las personas u órganos que efectúan dentro de ENTIDAD 3 o Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 dichas labores de dirección, sin que se haya analizado la estructura del Grupo, concluyendo que el domicilio está donde esté el declarado por ENTIDAD 3, siendo esta una entidad más integrante del Grupo, y sin que, por tanto, pueda determinarse quién efectúa las labores de dirección si el Grupo o ENTIDAD 3. Es razonable pensar que dada la estructura del Grupo, este definirá la estrategia a seguir, pero cada sociedad integrante bajo las directrices generales establecidas tiene autonomía en la toma de decisiones directivas y de gestión. Por lo que de seguirse el parecer de la Junta Arbitral se llegaría al absurdo de considerar que todas las entidades del Grupo, tiene su domicilio en Bizkaia porque allí está ENTIDAD 3, aún cuando ni siquiera existiera una dependencia funcional ni accionarial directa o indirecta. Además falta un elemento esencial al efecto, que es previamente establecer por parte de la Junta Arbitral qué entiende por grupo y qué entiende por domicilio fiscal del grupo.

Comparte la Diputación Foral de Bizkaia el hecho de la existencia de una estructura homogénea que conlleva una primera toma de decisiones de dirección, pero ello no puede dar lugar a concluir que no existen otras labores de dirección gestionadas directamente por el personal asignado al efecto y

entre otros por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1, que no sólo adopta las decisiones estratégicas de los temas relativos a los parques, sino que analiza y supervisa la situación de los mismos desde los puntos de vista técnico, económico, financiero, jurídico.... Añade que por parte de la Delegación del Territorio en el que se encontraba domiciliada ENTIDAD 1 se llevaban a cabo labores administrativas, asociadas a la promoción y construcción del parque. Y además ha de añadirse que las responsabilidades de las distintas áreas están dispersas territorialmente a lo largo de la geografía española. Las decisiones de primer nivel, por tanto se adoptan indistintamente tanto en territorio Común como en Bizkaia.

Respecto de los contratos celebrados y su contenido da cuenta la parte actora de los numerosos contratos que se han celebrado por ENTIDAD 1 en Santiago de Compostela, Madrid, en otros lugares de Galicia o en MUNICIPIO 1. Entre los contratos suscritos entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 5, se recoge el firmado en 28 de noviembre de 2005 de arrendamiento de servicios, disponiendo la entidad ENTIDAD 5/ENTIDAD 3 de un Departamento de Control de Gestión encargado de introducir los asientos contables a través de un sistema informático integrado, estando las personas autorizadas al efecto 9 en MUNICIPIO 1, 4 en Navarra, 3 en Madrid y 1 en Sevilla, y otras personas externas, dando el visto bueno a los asientos dos personas domiciliadas en Madrid.

Indica la Diputación Foral de Bizkaia que la entidad no dispone de locales propios o arrendados, si bien es titular de derechos sobre bienes inmuebles sitios en Galicia, donde se ubica el parque eólico, siendo el único inmovilizado del que dispone.

En definitiva entiende la parte actora que la Junta Arbitral no ha realizado una adecuada valoración de los elementos de prueba obrantes en el expediente, debiendo de haber resultado de aplicación el criterio subsidiario del lugar de localización del mayor valor del inmovilizado.

Por último, aún en el caso de que se considerara que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 se encontrara en el domicilio fiscal de su matriz, el de esta se encontraba en Álava hasta el 25 de junio de 2010; por lo que siendo hasta esa fecha el domicilio de ENTIDAD 3 en Álava la conclusión no podía ser otra que el considerar que el domicilio fiscal de aquella estaba en Álava.

**TERCERO.-** Para el Sr. Abogado del Estado la controversia se desenvuelve en una cuestión de valoración de la prueba de los hechos determinantes. A la consideración de la parte actora que opone la concurrencia de circunstancias que singulariza el caso respecto de los otros resueltos por la Junta Arbitral, esta ha considerado la presencia de un mismo esquema estructural en todos, lo que explica que los actos y operaciones societarios de las sociedades de parque eólico no sean singulares respecto de cada una de ellas sino que se realizan en masa para conjuntos de dichas sociedades, siendo las sociedades del parque eólico hasta la venta simples estructuras técnicas carentes de gestión empresarial individualizada llevándose colectivamente por los órganos centrales del Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1.

**CUARTO.-** La parte codemandada, ENTIDAD 1, se limita a describir la estructura de la sociedad y los órganos y personas que se encargan de su administración.

**QUINTO.-** Como en otras ocasiones hemos tenido ocasión de decir, *“La expresión "centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios", es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurran en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de la que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica. El contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las*

*decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios... resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino se tienen en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial”.*

En el caso que nos ocupa es de observar que la Junta Arbitral ha realizado un exhaustivo relato de los hechos a valorar y de las distintas posturas que han adoptado las partes en conflicto, llevándole a concluir del conjunto de pruebas practica[da]s que se dan en este caso los mismos presupuestos que le llevaron a la toma de decisión en las resoluciones 1/2008 y 1/2009, que como se ha indicado fueron en definitiva confirmadas por el Tribunal Supremo, por lo que sin perjuicio de las peculiaridades concretas de la sociedad cuyo domicilio fiscal trata de determinarse, no existe en el caso singularidades que doten de diferencias determinantes a este supuesto sobre aquellos.

Conclusión a la que llega, como se ha indicado del análisis del material probatorio con el que ha contado, al punto que la demanda de la parte actora se desenvuelve no sobre la base de negar los hechos tenidos en cuenta por la Junta Arbitral, sino sobre la valoración que se ha realizado por la Junta Arbitral, lo que viene a dar la razón a la parte demandada cuando señala que el presente recurso se circunscribe a una cuestión de valoración de la prueba.

Como expresamente se recoge en la resolución combatida, la Junta Arbitral apreció el material probatorio conjuntamente y de acuerdo con criterios generales de valoración de la prueba. Debemos partir, pues, de que es a la Junta Arbitral, a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba, por lo que planteado el pleito, como se desprende del desarrollo argumental de la demanda, en una cuestión de simple valoración de la prueba, le corresponde a la recurrente llevar al convencimiento de la errónea apreciación de la prueba realizada por la Junta Arbitral o que la determinación de los hechos lejos de responder a criterios razonables se ha

realizado sobre la base de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, resultando injustificada la base de la decisión.

Lo cierto es que, desde luego cabe discrepar del parecer de la Junta Arbitral, tal y como hace la Diputación Foral de Bizkaia, la decisión tomada responde a criterios razonables, más cuando ha tenido en cuenta la riqueza fáctica que las partes en conflicto acompañaron y expresamente indica que todos los indicios apuntan a que la actividad empresarial de ENTIDAD 1 se realizaba por sociedades del Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 radicados en Bizkaia; lo cual resulta acorde con los antecedentes ya resueltos y confirmados judicialmente, y ello por entender que existe un único esquema estructural en todas las sociedades de parque eólico, esquema ya conocido y que fue el tenido en cuenta a la hora de resolver los anteriores supuestos, despejando las posibles dudas de que se esté ante un supuesto distinto, por ello resultaba innecesario entrar a analizar las funciones del Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, o indiferente que los encargados de la tesorería o asuntos fiscales radicaran en lugar distinto a Bizkaia.

Actuación de la Junta Arbitral que se ajusta a los criterios que esta Sala ha manifestado en numerosas ocasiones tal y como hemos expuesto en el inicio de este Fundamento, ante la falta de definición legal, ha de atenderse a las circunstancias concretas de cada caso y a las características de cada sociedad y a su actividad, en su conjunto, sin que pueda desvincularse el cúmulo de indicios descubiertos del dato fundamental de la actividad empresarial. Por ello el cúmulo de indicios que aporta la recurrente, funciones y lugar de las reuniones del Comité Ejecutivo, lugares en los que se encuentra el equipo contable o fiscal, domicilio de empleados, apoderados y administradores, contratos celebrados..., en sí mismos, sin tener en cuenta la actividad empresarial, perfectamente definida por la Junta Arbitral que recoge una visión de conjunto de las entidades del grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 de sociedades de parque eólico, carecen de virtualidad suficiente para desmerecer la justificación que ofrece la Junta Arbitral; aunque en definitiva,

sobre el eje que gira toda la controversia traída a este recurso contencioso administrativo es el de la valoración de la prueba, y como ya se ha indicado, cuando no se logra convencer de la irracionalidad, arbitrariedad o error en la valoración de la prueba realizada por el órgano al que le corresponde, no cabe más que desestimar la pretensión actuada.

**SEXTO.**-Tampoco cabe acoger la tesis de la actora de que en el caso de que se considerara que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 se encontrara en el domicilio fiscal de su matriz, no cabe desconocer que este se encontraba en Álava hasta el 25 de junio de 2010; por lo que desde el 19 de mayo de 2005, fecha de la constitución de ENTIDAD 1, hasta 6 de agosto de 2009, fecha en que se trasladó a MUNICIPIO 1, en todo caso su domicilio fiscal estaba en Álava, domicilio fiscal de su matriz. Y no cabe acogerla porque parte la recurrente de un presupuesto equivocado, cual es el que la Junta Arbitral identifica domicilio de ENTIDAD 1, con el domicilio de la matriz; basta leer la resolución de la Junta Arbitral para comprobar que dicha identificación no existe, *“...todos los indicios apuntaban a que las actividades que propiamente constituyen la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa se realizaban por sociedades del Grupo GRUPO DE EMPRESAS 1 radicadas en Bizkaia, concretamente en el DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1”* ó *“Las consideraciones precedentes nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se realizaban desde su constitución en el lugar donde realizaba sus actividades su único socio y administrador, inicialmente ENTIDAD 5 y, tras la absorción de esta por ENTIDAD 3, esta última sociedad. Este lugar es notoriamente el DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1 en Bizkaia, sin que sea necesario precisar el edificio concreto, que no tiene que coincidir necesariamente con el número NNN, que se estableció como domicilio social y fiscal de la entidad cuando estas se trasladaron de Galicia a Bizkaia”*. Es más, en la lectura del material fáctico que se recoge en la resolución existen indicios sólidos que confirman la inexistencia de la identificación que señala la parte recurrente, valga de ejemplo la referencia que se hace a la prensa vasca y navarra en las que al trasladarse el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 3 de Álava a Bizkaia, se justifica el cambio

*a MUNICIPIO 1 porque “está toda la estructura directiva, contable y administrativa..., la sede social debe seguir el paso de la actividad real de la empresa..., es una decisión lógica porque es donde la compañía tiene la actividad y los órganos de decisión”; o en palabras del Diputado General de Álava, cuando refiriéndose al cambio citado dice “era la crónica anunciada..., ENTIDAD 3 mantuvo su sede social en Vitoria pero únicamente dos empleados, dos administrativos para ser más exactos, porque todos sus directivos y el resto de personal se encontraban en su centro de negocios instalado en MUNICIPIO 1..., Era una situación de la que nos hemos venido beneficiando, pero que en realidad encerraba una contradicción puesto que la propia lógica indica y las propias sentencias de los tribunales recogen que una firma debe estar domiciliada donde tiene su centro de decisiones y este estaba en MUNICIPIO 1”.*

En modo alguno, pues, existe la identificación preconizada; la resolución distingue claramente el porqué considera que el domicilio fiscal estaba en MUNICIPIO 1 por más que el de su matriz se encontrara hasta la fecha indicada en Álava.

**SÉPTIMO.-** Conforme al artículo 139.1 de la LJCA, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones; recordando el número 3 que la imposición de las costas podrá ser a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima. Al rechazar las pretensiones de la parte recurrente se le condena a pagar a la Administración General del Estado la suma por todos los conceptos de 4.000 euros.

Respecto de la parte codemandada, ENTIDAD 1, dado su posición de todo punto ambigua en la posición procesal que le correspondía, en tanto que debiendo haber acudido al presente recurso en defensa del acto recurrido, sin solicitarlo expresamente en el Suplico de su contestación a la demanda, el desarrollo argumental de la misma trasluce una postura contraria a la confirmación del acto recurrido, debe llevarnos a considerar que en este caso

sus pretensiones han sido rechazadas, por lo que si bien no se contempla expresamente este supuesto en el artº 139.1 de la LJCA, en tanto que la ley no puede contemplar situaciones patológicas como la que nos ocupa, en la que el codemandado acude al proceso no para defender el acto, debe excluirse que asuma la recurrente el pago de las costas causadas por la codemandada.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

## **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución de 24 de julio de 2013 dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el conflicto número 31/2010, con imposición de costas a la parte recurrente, en los términos establecidos en el último Fundamento Jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Manuel Vicente Garzón Herrero

Angel Aguallo Avilés

Joaquín Huelín Martínez de Velasco

José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón

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