

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

Conflicto: 31/2010

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Bizkaia

Administración del Estado

Objeto: Domicilio fiscal

Resolución R 14/2013

Expediente 31/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 24 de julio de 2013

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

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 (NIF: LNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 31/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante un escrito de su Director General de fecha 22 de diciembre de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 23. Se expone en dicho escrito que la entidad ENTIDAD 1 (NIF: LNNNNNNN - en adelante ENTIDAD 1 o "la entidad"- se constituyó por escritura pública de

fecha 19 de mayo de 2005 otorgada ante el notario de Bilbao D. NOMBRE Y APELLIDOS 1 por D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 y D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 en representación del socio y administrador único ENTIDAD 2, domiciliada entonces en Álava. Como representante para el ejercicio de este cargo ENTIDAD 2 nombró a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2. El domicilio social y fiscal de la entidad se estableció inicialmente en DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 (A Coruña). Por escritura pública otorgada en Bilbao el 3 de agosto de 2009 se cambió el domicilio social de la entidad a DOMICILIO 2, MUNICIPIO 2 (Bizkaia) y el domicilio fiscal se cambió el siguiente día 6.

Previamente al planteamiento del conflicto se llevaron a cabo las siguientes actuaciones administrativas:

- La Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco acordó el 16 de junio de 2010 iniciar un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad.
- El 27 de septiembre de 2010 la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico, proponiendo a la Diputación Foral de Bizkaia el cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1 de Galicia a Bizkaia con efectos retroactivos desde la fecha de constitución de dicha entidad el 19 de mayo de 2005 hasta el 6 de agosto de 2008, en que el domicilio fiscal se traslada a Bizkaia. Esta propuesta se notificó a la Diputación Foral el 27 de septiembre de 2010.
- Transcurrido el plazo de dos meses previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico, la AEAT consideró, de acuerdo con el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que la Diputación Foral de Bizkaia discrepaba sobre el cambio de domicilio fiscal propuesto.

- La AEAT planteó el presente conflicto en el plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 RJACE computado a partir del cumplimiento del plazo anterior.

La AEAT concluye su escrito de planteamiento pidiendo a la Junta Arbitral que declare que ENTIDAD 1 "ha tenido su domicilio fiscal desde su constitución, el 19 de mayo de 2005, hasta el 6 de agosto de 2009 en DOMICILIO 2, de Vizcaya, y no sólo desde el 6 de agosto de 2009, que es la fecha en que la entidad ha cambiado a Vizcaya su domicilio fiscal".

2. La Diputación Foral de Bizkaia contestó al planteamiento del conflicto con un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Economía y Finanzas de fecha 16 de enero de 2013, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 17 siguiente, en el que en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone solicita de la Junta Arbitral que declare "que el domicilio fiscal de la entidad se encontraba en territorio de régimen común", pretensión que, como es obvio, hay que referir al periodo controvertido, es decir, al comprendido entre el 19 de mayo de 2005 y el 5 de agosto de 2009.

3. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de un escrito de 8 de abril de 2013, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 9; la AEAT, mediante un escrito de fecha 29 de abril de 2013, que lleva estampado un sello de fechas del Servicio de Correos con la del día 30 siguiente; y la entidad ENTIDAD 3 (NIF: LNNNNNN), en calidad de sucesora de ENTIDAD 1, por absorción de ésta, que presentó un escrito de alegaciones de fecha 29 de abril de 2013, con un sello del Servicio de Correos que indica esa misma fecha.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto tiene por objeto determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 en el periodo comprendido entre el 19 de mayo de 2005, fecha de

constitución de la entidad, y el 5 de agosto de 2009, día anterior al traslado de su domicilio fiscal a Bizkaia. Esta cuestión ha de resolverse por aplicación del artículo 43. Cuatro del Concierto Económico, que dispone lo siguiente:

"A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual 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".

La AEAT sostiene que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 en el periodo considerado no se encontraba en el lugar de su domicilio social, sito en DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 (A Coruña), sino en DOMICILIO 2, de Vizcaya, pretensión a la que se opone la Diputación Foral de Bizkaia.

2. En resoluciones anteriores hemos partido de la consideración 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 (entre otras, resoluciones R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008, R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008, R13/2012, de 28 de septiembre de 2012, expediente 9/2010, y R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010).

3. En el Fundamento de Derecho 5º de su escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT expone, en primer lugar, ampliamente en contenido de las diligencias que documentan las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal llevadas a cabo por sus órganos de inspección, que son las siguientes:

- Visita al domicilio fiscal de ENTIDAD 1 en DOMICILIO 2, el día 21 de junio de 2010,
- Visita al domicilio fiscal anterior de la entidad en DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1 (A Coruña), el día 21 de junio de 2010, y
- Visita a las oficinas del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES (*al cual pertenecen ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2*) en DOMICILIO 3, en Madrid, el día 28 de septiembre de 2010.

Tras esa exposición, la AEAT resume en las páginas 19 y siguientes del citado escrito las circunstancias por las que considera que la gestión administrativa de la entidad se realizó en Bizkaia desde su constitución, que son en síntesis las siguientes:

1º. Existe un contrato de arrendamiento de servicios entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 4 (*entidad perteneciente al GRUPO DE SOCIEDADES*) -el escrito dice por error ENTIDAD 5 - por el que ésta se compromete a desarrollar los servicios de gestión, administración y asesoramiento financiero para la ejecución del proyecto.

2º. D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 -que atendió a la Inspección en su visita al domicilio de DOMICILIO 2 en calidad de representante de ENTIDAD 2, administrador único de la entidad- hizo las siguientes manifestaciones:

- La gestión contable se llevaba principalmente en Bizkaia y los libros de contabilidad se custodian en Bizkaia donde se elaboran y

custodian las cuentas anuales, circunstancias que fueron ratificadas en la visita al domicilio de A Coruña.

- Las facturas se reciben en Bizkaia (bien directamente bien remitidas desde Galicia), donde se gestiona su pago a través de una cuenta abierta en Bizkaia para ser posteriormente archivadas y custodiadas, circunstancias que fueron ratificadas en la visita al domicilio de A Coruña.
- Las facturas emitidas se expiden desde Bizkaia, donde se gestiona su cobro por el departamento de tesorería a través de una cuenta abierta en Bizkaia, para su posterior archivo y custodia.
- Las solicitudes o pedidos de compra se realizan a través de modelos compartidos por ENTIDAD 2 y, en general, por todo el Grupo GRUPO DE SOCIEDADES.
- Los libros-registro de IVA se elaboran centralizadamente en MUNICIPIO 2, circunstancia ratificada en la visita al domicilio de A Coruña.

3°. La sociedad no tiene trabajadores propios.

4°. La sociedad no es titular ni arrendataria de locales en los que desarrollar la gestión administrativa.

5°. Las cuentas bancarias a través de las que trabaja la entidad están abiertas en sucursales de Bizkaia.

Por otra parte, alega la AEAT que la dirección efectiva de ENTIDAD 1 se realizó en Bizkaia desde su constitución en vista de las siguientes circunstancias:

1°. El socio único de la entidad es ENTIDAD 2, que designó a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, con residencia en Bizkaia, como persona física que la represente para ejercer dicha administración.

A mayor abundamiento, el administrador único de entidad 2, ENTIDAD 6 (*entidad cabecera del GRUPO DE SOCIEDADES*) designó a D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, con residencia en Bizkaia, como persona física que la represente para ejercer dicha administración.

2°. Las tareas que desarrollaba sobre el terreno el personal de ENTIDAD 4 (el escrito dice erróneamente ENTIDAD 5) son de carácter técnico y no directivo.

3°. Las decisiones de financiación se han adoptado siempre en Bizkaia.

4°. Las decisiones de inversión se han adoptado siempre por D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, como representante de ENTIDAD 1. Los correspondientes contratos tienen en común ser contratos "llave en mano", por los que el cliente (la entidad) después de contratar se abstiene de realizar ninguna actuación en relación con el objeto del contrato hasta la recepción de la obra. La actividad de promoción y construcción del parque es supervisada por D. NOMBRE Y APELLIDOS 2.

5°. El delegado de ENTIDAD 2 en Galicia reconoce que la gestión de ENTIDAD 7 (*entidad perteneciente al GRUPO DE SOCIEDADES*) no se realiza en su domicilio fiscal de A Coruña. [Más adelante se explicará el sentido de esta alegación].

6°. D. NOMBRE Y APELLIDOS 5, responsable de control y gestión de la unidad de promoción y venta de parques de ENTIDAD 2 manifestó con ocasión de la visita a las oficinas de Madrid el 28 de septiembre de 2010 que las sociedades titulares de los parques no hacen sino subrogarse en la posición de ENTIDAD 2 una vez construido el parque, como vehículo para realizar su venta mediante una simple transmisión de acciones.

4. En los siguientes Fundamentos de Derecho, el escrito de planteamiento expone los argumentos que se resumen a continuación:

A. El primero de ellos (F.D. 6º) describe el procedimiento de cambio de domicilio de ENTIDAD 7 cuyo domicilio coincidía con el de ENTIDAD 1, al que se hizo alusión en el apartado anterior. En el marco de dicho procedimiento la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia realizó un informe concluyendo que dicho domicilio era incorrecto, en el cual se mencionaba, entre otros indicios, la admisión por el delegado del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES en Galicia de que la gestión y dirección de la mencionada entidad no se realizaba desde su domicilio fiscal. Planteado a la Diputación Foral de Bizkaia el cambio de domicilio fiscal de Galicia a Bizkaia, la Institución Foral contestó afirmativamente. La AEAT argumenta que "[c]omo quiera que en todas estas sociedades los fundamentos que acreditan su deslocalización y que justifican su traslado a Vizcaya son los mismos, resulta especialmente revelador la conformidad de la Diputación Foral de Vizcaya con el traslado del domicilio fiscal, cosa que no ocurre con el presente expediente".

B. En el Fundamento de Derecho 7º de su escrito la AEAT comienza por enumerar 22 sociedades anónimas con la denominación común de DENOMINACIÓN COMÚN (*denominación común coincidente con ENTIDAD 1 y ENTIDAD 7*) cada una con su correspondiente topónimo, acerca de las cuales afirma que entre 2009 y 2010 se trasladaron desde territorio común a territorio foral. La AEAT hace las siguientes afirmaciones:

“En estas sociedades se observa que las decisiones sobre creación, domiciliación, representación, desembolso de dividendos pasivos, etc., no se adoptan individualmente en cada sociedad para adaptar su situación jurídica (fiscal y mercantil) a su realidad, determinada por un desigual desarrollo de su objeto

social (con lo que ello comporta de diferentes necesidades de financiación, inversión, representación, etc.), sino que se trata de decisiones globales adoptadas desde Vizcaya por los representantes del socio único y administrador de manera idéntica para varias sociedades.

Tampoco en estos casos ha habido una alteración suficiente de las circunstancias que determinan la localización de la gestión administrativa que justifique el cambio de domicilio de las referidas sociedades, y desde luego es impensable que se haya cambiado la dirección efectiva de las mismas, lo que no hace sino reforzar la idea de que desde Vizcaya se han adoptado decisiones comunes, especialmente el traslado del domicilio fiscal a Vizcaya, para varias sociedades con independencia de su situación real y necesidad concretas.

Ello determina que el cambio de domicilio fiscal a Vizcaya, lejos de reflejar un cambio real, no hace sino reacomodar la situación jurídica de las sociedades a una realidad que se producía desde su respectiva constitución".

A continuación aduce el escrito de la AEAT diversos ejemplos de actos de constitución de sociedades, traslado de su domicilio, otorgamiento de poderes y desembolso de dividendos pasivos que afectan colectivamente a conjuntos de sociedades de DENOMINACIÓN COMÚN, es decir, explotadoras de parques eólicos.

C. Invoca finalmente la AEAT en el Fundamento de Derecho 8º de su escrito de planteamiento del conflicto el precedente constituido por las resoluciones de esta Junta Arbitral 1/2008, de 24 de noviembre de 2008, dictada en el expediente 1/2008 y 1/2009, de 28 de enero de 2009, dictada en el expediente 2/2008. En dichas resoluciones la Junta Arbitral consideró que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de

las entidades de DENOMINACIÓN COMÚN domiciliadas fiscalmente en territorio común se realizaba en el Territorio Histórico de Bizkaia y, en consecuencia, declaró que su domicilio estaba situado en este Territorio.

La Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso contra ambas resoluciones, que fue desestimado por las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, dictadas en los recursos 86/2009 y 155/2009, respectivamente.

5. Los antecedentes de hecho en los que la Diputación Foral de Bizkaia funda las alegaciones contenidas en su escrito de 16 de enero de 2013 están tomados de una diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, que lleva el número "DILIGENCIA DE ENTIDAD 1", la cual documenta el resultado de una visita girada el 16 de diciembre de 2010 al domicilio fiscal de ENTIDAD 1, en DOMICILIO 2, que acompaña al referido escrito. Dichos antecedentes son en resumen los siguientes:

- El socio de la entidad es ENTIDAD 2, que es también su administrador único, cuyo domicilio social y fiscal estaba sito en Álava hasta que se trasladó al Territorio Histórico de Bizkaia el 25 de junio de 2010. El representante del administrador es D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, que ostenta el cargo de Director General de Promoción y Venta de Parques. Su puesto de trabajo se hallaba en Álava hasta que el 1 de julio de 2010 fue desplazado al Territorio Histórico de Bizkaia.
- Las reuniones de las Juntas Generales de accionistas se han celebrado en el domicilio social de la entidad, esto es, hasta la fecha del traslado del domicilio social al Territorio Histórico de Bizkaia dichas Juntas Generales se celebraban en territorio de régimen común.
- Las funciones de gerente de la sociedad recaen en D. NOMBRE Y APELLIDOS 6, con anterioridad en D. NOMBRE Y APELLIDOS 7, empleado hasta el 30 de junio de 2008 de ENTIDAD 4 y a partir de dicha

fecha de ENTIDAD 2, absorbente de la anterior. El centro de trabajo de ambas personas estaba en A Coruña.

- Los apoderados de la entidad tienen su centro de trabajo en diversos lugares tanto del territorio común como del Territorio Histórico de Bizkaia.
- Los libros de contabilidad se encuentran en el domicilio social de la entidad, es decir, en MUNICIPIO 1 hasta el traslado de aquél a Bizkaia.
- Las cuentas anuales se encuentran archivadas en el domicilio social.
- La entidad tiene abierta una cuenta bancaria en el Territorio Histórico de Bizkaia.
- No dispone de facturas emitidas ya que no ha iniciado su actividad.
- Las facturas recibidas y demás correspondencia se reciben en el domicilio social y una gran parte de los justificantes se conservan en Madrid, ya que es allí donde el auditor externo de cuentas realiza el trabajo de campo.
- Los libros de IVA, de acuerdo con el sistema contable integrado que mantiene el GRUPO DE SOCIEDADES, se nutren de dicho sistema, de forma que la elaboración de los mismos se efectúa por la introducción de los asientos contables por las personas autorizadas a ello dependiendo del territorio en que las mismas desempeñen su puesto de trabajo.
- La entidad no tiene personal propio contratado.
- La entidad no tiene locales propios o arrendados, pero sí dispone de derechos sobre bienes inmuebles, los cuales están sitos en Galicia

donde se ubica el parque eólico, siendo este el único inmovilizado del que dispone la entidad.

- Las decisiones estratégicas del negocio son adoptadas, desde los diferentes puntos de vista: técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc., por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE SOCIEDADES. Dicho Comité se reúne con una periodicidad mensual, generalmente en Madrid, aunque también se ha reunido en MUNICIPIO 2 o Vitoria. Algunos de los integrantes se incorporan a dicha reunión bien a través de video conferencia o incluso a través de llamada telefónica. Este Comité está integrado por los responsables de área o proyecto en función de los temas que deban tratarse. Los distintos responsables de área tienen sus centros de trabajo en Bizkaia, Álava/Araba y Madrid.

Dicho Comité no sólo adopta las decisiones estratégicas de la totalidad de los temas relativos a los parques, sino que analiza y supervisa la situación de los mismos desde los diferentes puntos de vista, posibles, esto es, técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc., adoptando al respecto las decisiones que sean necesarias. Es en dicho Comité donde se adoptan las principales decisiones relativas a la elaboración de los distintos proyectos, su seguimiento tanto desde el punto de vista técnico como financiero-contable, su financiación (necesidad de la misma, modo de financiación, externa o propia, y/o, en su caso, aportaciones financieras externas o de otras entidades del grupo), determinación del soporte jurídico de cada una de las decisiones adoptadas, etc.

- Hace referencia el escrito de alegaciones a los contratos aportados por la entidad. En primer lugar, al de arrendamiento de servicios suscrito el 28 de noviembre de 2005 con ENTIDAD 4. Los servicios prestados son los de promoción en investigación; plan de viabilidad; estudios y proyectos; gestión de permisos, licencias y autorizaciones; gestión y dirección del proyecto y administración del proyecto hasta la puesta en

marcha. El contrato se somete a arbitraje de Derecho ante el Decano del Colegio de Abogados de Bilbao. Observa la Diputación Foral de Bizkaia que el componente de administración es una pequeña parte de dichos servicios. Para la prestación de estos servicios el GRUPO DE SOCIEDADES dispone de un Departamento de Control de Gestión. Dicho Departamento, entre otras funciones, es el que procede a la introducción de los asientos contables a través de un sistema informático integrado. Las personas con acceso a dicho sistema están repartidas entre MUNICIPIO 2, Madrid y Navarra y son empleados de distintas empresas del GRUPO DE SOCIEDADES.

- Se refiere también el escrito a los contratos "llave en mano" para la puesta en marcha de aerogeneradores en el parque eólico, de construcción de instalaciones del parque, excepto los aerogeneradores, así como a los contratos en virtud de los cuales la entidad adquiere los derechos sobre los terrenos en los que ha de construirse el parque. En definitiva, ENTIDAD 4 y tras su absorción ENTIDAD 2, realizaba todas las labores de gestión del parque hasta su puesta en funcionamiento.

6. La diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 16 de diciembre de 2010 termina con el siguiente párrafo:

"D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, en calidad de firmante de Diligencias incoadas con anterioridad a la presente a ENTIDAD 1, efectúa manifestación expresa de que los hechos contenidos en la presente diligencia son los que se acomodan a la entidad ENTIDAD 1, no debiendo ser tenidas en cuenta aquellas manifestaciones efectuadas por el mismo y recogidas en anteriores Diligencias, en la medida en que los hechos contenidos en las Diligencias incoadas con anterioridad a la presente, sean contradictorios a los contenidos en esta Diligencia".

Observa la Diputación Foral de Bizkaia en su escrito de alegaciones de 16 de enero de 2013 (párrafo 22 de los antecedentes de hecho, pág. 9) que "debe

mencionarse que en el mismo día de firma de la presente, se suscribieron con D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 otras Diligencias relativas a otras entidades, en las que parece ser que el contenido de las preguntas efectuadas discrepaba poco entre ellas".

En el Fundamento de Derecho 1º del citado escrito insiste la Diputación Foral de Bizkaia en que los hechos que deben ser tenidos en cuenta son los consignados en la diligencia "DILIGENCIA DE ENTIDAD 1" de la Inspección de la Hacienda Foral, a la que se ha hecho referencia, puesto que en la misma fecha en que [D. NOMBRE Y APELLIDOS 4] suscribió la diligencia con la AEAT -alude a la extendida en el domicilio de DOMICILIO 2 por la Inspección de la AEAT el 21 de junio de 2010- firmó otras relativas a otras entidades, y añade que "[e]ste hecho es, precisamente, el que conduce a errores y a mezclar distintos expedientes y distintas personas físicas y jurídicas". Más adelante afirma la Diputación Foral de Bizkaia que "es claro, en base a los hechos manifestados en la diligencia DILIGENCIA DE ENTIDAD 1, que por parte de D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 se cometieron errores debido a un conocimiento genérico del funcionamiento del grupo pero no a un conocimiento exhaustivo y en detalle de los hechos que afectan a ENTIDAD 1".

En el Fundamento de Derecho 2º afirma la Diputación Foral de Bizkaia que

"se llega a una conclusión [se refiere sin duda a la AEAT; cfr. el Antecedente de hecho 2º, párrafo 2, pág. 10] de que el traslado por parte de ENTIDAD 1 del domicilio fiscal de la entidad al Territorio Histórico de Bizkaia es un 'reacomodo' a la realidad empresarial del domicilio fiscal de la entidad y que es, precisamente, dicha conclusión la que conduce a error a la AEAT, ya que para determinar el lugar, territorio, en el que se encuentra el domicilio social y fiscal de la entidad, hay que efectuar un análisis exhaustivo de los hechos que afectan al supuesto en cuestión. Del análisis de los hechos contenidos en el informe de la AEAT, sobre los que hubo pronunciamiento expreso de la Junta Arbitral y el TS y de los hechos relativos a ENTIDAD 1, sólo puede afirmarse que los hechos

en esta última entidad mencionada son distintos a los en su momento enjuiciados por dichos organismos, con lo que no procede, en ningún caso, alcanzar conclusiones sin un análisis exhaustivo de las circunstancias que rodean al expediente objeto de análisis".

7. En el Fundamento de Derecho 3º de su escrito de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia rebate los errores en los que a su juicio incurre la AEAT en el sentido que resumidamente se indica a continuación:

- La persona que ostenta la representación del administrador y socio único de ENTIDAD 1 no es D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 sino D. NOMBRE Y APELLIDOS 2.
- D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 tampoco es apoderado de la entidad en el momento en que se incoa la diligencia por parte de la AEAT, por lo que no se lo puede estimar representante autorizado de ella.
- No deben ser tenidas en cuenta las afirmaciones efectuadas por D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 en las diligencias que contradigan a la extendida por la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia el 16 de diciembre de 2010.
- En relación con las facturas emitidas, D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 incurre en un error de hecho, ya que la entidad en los años objeto de análisis no había iniciado actividad alguna de facturación a terceros.
- Las facturas recibidas van dirigidas al domicilio social y fiscal de la entidad y muchas de ellas son custodiadas en Madrid, donde se desarrollaba el trabajo de campo del auditor de cuentas externo de la entidad.
- Dado el sistema contable integral del GRUPO DE SOCIEDADES, los libros de IVA se nutren automáticamente al efectuar el apunte contable,

por lo que son elaborados donde están sitas las personas autorizadas para introducir los asientos contables.

- Se estima por la AEAT que la afirmación de D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 acerca de la cuenta bancaria es veraz cuando en la diligencia afirma que es una creencia y no una certeza.

En el Fundamento de Derecho 4º formula la Diputación Foral de Bizkaia las siguientes observaciones acerca de afirmaciones contenidas en el informe de la AEAT (el informe aludido, que la Diputación no identifica con mayor precisión, parece ser el elaborado por la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de fecha 24 de septiembre de 2010):

- No existe la "sociedad A" respecto de la cual se afirma que el Delegado de ENTIDAD 4 en Galicia reconoce que la gestión y dirección no se realiza en A Coruña.
- La firma de los contratos de financiación por D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 no supone que esta persona adopte la decisión correspondiente, que es adoptada por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE SOCIEDADES.
- Lo mismo sucede con la decisión de inversión.
- El hecho de que las solicitudes y los pedidos de compra se realicen a través de modelos compartidos por ENTIDAD 4 y ENTIDAD 2 es coherente con el hecho de que la gestión y dirección de ENTIDAD 1 en la fase de promoción y construcción es efectuada por estas entidades como consecuencia de la existencia del contrato de arrendamiento de servicios.

8. En el Fundamento de Derecho 5º del repetido escrito de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia afirma que debe tenerse en cuenta que en los años

objeto de análisis la entidad no había iniciado actividad alguna sino que estaba en fase de promoción y construcción de un parque aerogenerador y añade que "aun cuando es conocido el criterio mantenido en Resoluciones y Sentencias tanto por la Junta Arbitral como por el Tribunal Supremo, respectivamente, en relación con el concepto de gestión administrativa y dirección de los negocios, quiere incidir en la especificidad que plantea la propia actividad que desarrolla la entidad, precisamente, durante el periodo de promoción y construcción del parque ...".

Alega la Diputación Foral de Bizkaia que "la gestión administrativa y dirección de los negocios, entendida desde un punto de vista exclusivamente contable, tiene un peso específico muy pequeño en términos comparativos con el componente administrativo puramente técnico (decisión de efectuar la inversión, territorio en el que se efectúa, terrenos a adquirir, licencias, permisos, construcción, etc.) que se debe desarrollar durante el periodo de construcción y promoción de parque, por lo que resulta de suma importancia el conocimiento de las distintas fases en que se desenvuelve la construcción de un parque eólico, para poder evaluar el diferente peso específico de dichas tareas administrativas y de dirección". Pasa seguidamente el escrito a explicar las aludidas fases, que son las siguientes:

- Promoción: en este periodo se efectúan las labores de selección de emplazamientos, análisis potencial del viento, solicitud de licencias, proyecto de ejecución, plan de viabilidad, etc. En esta fase la gestión administrativa y dirección del negocio se efectúa básicamente por el gerente, D. NOMBRE Y APELLIDOS 6, cuyo centro de trabajo está sito precisamente en el lugar del domicilio social de la entidad, "ya que en esta fase la gestión y dirección de las actuaciones necesarias para llevarla a cabo es efectuada por el mencionado D. NOMBRE Y APELLIDOS 6 y el resto del equipo de ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 en la Delegación de Galicia".

- Construcción.

- Operación y mantenimiento.

Alega la Diputación Foral de Bizkaia que "dado que las labores de gestión y dirección durante el periodo de promoción y construcción del parque son ejecutadas por el personal de ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 en Galicia, es a estas labores a las que se debe atender para la determinación del lugar del domicilio fiscal ya que es la única actividad realizada por la entidad, lo cual implica que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio común, ya que todas las labores administrativas de la entidad en relación con dicha fase de construcción y promoción son efectuadas por el personal de ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 en Galicia".

9. En el Fundamento de Derecho 6º de su escrito de alegaciones, la Diputación Foral de Bizkaia alude a los criterios para determinar el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades establecidos en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 12 de marzo y 16 de junio de 2010, estimó no carentes de significado, a pesar de que el citado precepto no está vigente. En cuanto al criterio relativo al domicilio fiscal de los administradores o gerentes de la entidad en número suficiente, arguye la Diputación Foral de Bizkaia que, tratándose como en este caso de empleados del GRUPO DE SOCIEDADES, debe tenerse en cuenta no sólo de domicilio fiscal sino el lugar del centro de trabajo al que están adscritos. En el presente caso, el administrador único de la entidad es ENTIDAD 2, cuyo domicilio fiscal estaba en el Territorio Histórico de Álava hasta su traslado al de Bizkaia a mediados de 2010. El centro de trabajo del representante de esta sociedad, D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 estaba sito en Álava.

En lo que respecta al criterio de la oficina en que se verifique la contratación general de la entidad, señala la Diputación Foral de Bizkaia (F.D. 7º) que de los aportados por el obligado tributario se han celebrado uno en MUNICIPIO 2 y el

resto en territorio común (MUNICIPIO 1 o Madrid) y que en su firma actúa D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 en su calidad de representante del administrador único de la entidad.

10. En los Fundamentos de Derecho siguientes de su escrito de alegaciones, la Diputación Foral de Bizkaia se refiere a los siguientes extremos:

- Restantes apoderados de la entidad: hasta el 23 de octubre de 2009 la entidad tenía dos apoderados con centro de trabajo en Álava y otros dos con centro de trabajo en territorio común. A partir de esa fecha tres apoderados tienen su centro de trabajo en Álava, uno en Navarra y dos en territorio común.
- En el domicilio social de la entidad se celebran las reuniones de la Junta de accionistas, se hallan los libros de contabilidad debidamente legalizados y se reciben las facturas y demás correspondencia relacionada con la entidad. En relación con el archivo de los documentos y justificantes contables, una parte se realiza en Madrid, donde se realiza el trabajo de campo por el auditor de cuentas externo.
- Recuerda el escrito la actividad y funciones del Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, respecto del cual señala que cobra especial relevancia que se reúna de manera habitual en Madrid.
- Alude el escrito al sistema contable integrado del GRUPO DE SOCIEDADES y a que el personal autorizado para introducir asientos contables está ubicado físicamente en distintos territorios. A ello debe unirse el hecho, que considera "de especial relevancia", de que el responsable del Departamento y encargado de dar el visto bueno a todas las operaciones contables es D. NOMBRE Y APELLIDOS 5 y anteriormente D. NOMBRE Y APELLIDOS 8, los cuales desempeñaban su trabajo en el centro de Madrid.

- Los libros del IVA se elaboran automáticamente a partir de los asientos contables.
- Las decisiones financieras del Grupo se adoptan por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques y son ejecutadas por el Departamento de Tesorería, cuyo responsable tiene actualmente su centro de trabajo en Madrid.
- El mencionado Comité adopta las decisiones estratégicas. La actividad de dirección y supervisión recae sobre D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, D. NOMBRE Y APELLIDOS 9 y D. NOMBRE Y APELLIDOS 6, cuyos centros de trabajo están situados en Álava, Toledo y Galicia, respectivamente.
- En lo referente a la cuenta bancaria, resulta significativo que el responsable de Tesorería tenga su centro de trabajo en Madrid.
- El inmovilizado de que dispone la entidad está situado en territorio común.
- El cambio del domicilio social y fiscal de la entidad al Territorio Histórico de Bizkaia se produjo como consecuencia de una reestructuración del GRUPO DE SOCIEDADES.

11. El escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia termina con las conclusiones que se resumen a continuación:

1º. Es relevante que las discrepancias sobre el domicilio fiscal de la entidad adquieren importancia a partir del momento en que las entidades inician su explotación. Hasta ese momento la Administración competente para gestionar, liquidar y comprobar el IVA es la correspondiente a su domicilio fiscal. El parque se encuentra en fase de promoción y construcción, lo cual implica que la entidad se encuentra en situación de

solicitud de IVA a devolver por la Administración de su domicilio fiscal, ya que ha soportado importantes cuotas de IVA. A partir del momento de inicio de la explotación las cuotas de IVA soportadas son muy pequeñas mientras que los parques tienen una cuantía importante de IVA repercutido. El escrito concluye que

"dado que la práctica totalidad de los parques eólicos tienen sus instalaciones en Territorio Común y todos ellos habitualmente tienen un volumen de operaciones superior a 6/7 millones de euros realizando todas sus operaciones en el territorio en el que se encuentran sus instalaciones y/o su domicilio fiscal ha sido trasladado a Territorio Común, la Administración competente para exaccionar dicho concepto impositivo es precisamente la de este último territorio.

De forma que con las pretensiones de la AEAT, resultaría que hasta el momento de inicio de la explotación del parque, la totalidad de las cuotas soportadas por la construcción y explotación [*sic*] de los mismos serían devueltas por la HFB; mientras que a partir del momento del inicio de la explotación, todo el IVA sería devengado e ingresado en Territorio Común.

Debe tenerse en cuenta que ENTIDAD 1 ya ha iniciado su actividad de explotación del parque eólico del cual es propietaria".

2°. "Debiera atenderse a la actividad realizada por la entidad: promoción y construcción ya que todavía no ha iniciado la explotación del parque eólico [*sic*. Es posible salvar la palmaria contradicción con el párrafo inmediatamente anterior entendiendo que esta afirmación se refiere al periodo anterior al traslado del domicilio fiscal al Territorio Histórico de Bizkaia]. En este caso, añade el escrito de alegaciones, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Las decisiones relativas a la estrategia, financiación, inversiones, etc. Son adoptadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, que efectúa la mayoría de sus reuniones en Madrid.
- La dirección diaria del proyecto es efectuada por el equipo técnico del que dispone ENTIDAD 2 en Galicia.
- Los libros están situados en la sede del domicilio social, las Juntas se celebran en dicho domicilio, las facturas se reciben en el mismo, gran parte de los documentos contables se archivan en Madrid, etc.

3°. "Ha quedado acreditado a lo largo del presente informe que la gestión administrativa y la dirección de los negocios en términos mayoritarios, se encuentra situada en territorio común".

4°. En el supuesto de que se interprete que el domicilio fiscal no está situado en A Coruña, por no considerar las labores efectuadas en la Delegación durante el periodo de promoción y construcción, dicho domicilio debería situarse en territorio común dadas las actividades desarrolladas en DOMICILIO 3 de Madrid.

5°. Dado que no se produce en ninguno de los territorios la concurrencia de la totalidad de los requisitos mencionados en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, cabría la aplicación del criterio residual previsto en el artículo 43.Cuatro.b del Concerto Económico y concluir que el domicilio fiscal de la entidad está situado en territorio común, ya que la totalidad de su inmovilizado está situado en Galicia.

12. En su segundo escrito de alegaciones de 8 de abril de 2013, tras la puesta de manifiesto del expediente, la Diputación Foral de Bizkaia se limita a ratificarse en sus alegaciones anteriores.

13. En el mismo trámite de puesta de manifiesto del expediente formuló alegaciones la entidad ENTIDAD 3 sucesora de ENTIDAD 1, por medio de un escrito de fecha 29 de abril de 2013, en el que manifiesta que se reafirma en

las declaraciones plasmadas en la diligencia firmada por ésta ante la Inspección de los Tributos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia el 16 de diciembre de 2010, "que corrige parcialmente los hechos recogidos en las diligencias firmadas el día 21 de junio de 2010 por distintos representantes de ENTIDAD 1 en MUNICIPIO 2 y MUNICIPIO 1". A continuación expone los hechos que, a su juicio, se deducen del citado documento.

14. La AEAT formuló nuevas alegaciones por medio de un escrito de fecha 29 de abril de 2013, en el que se ratifica en las formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto así como en las pretensiones contenidas en el mismo, y replica a las alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia con los razonamientos que resumidamente se exponen a continuación:

1°. Acerca de las consecuencias que, en opinión de la Diputación Foral de Bizkaia, se derivarían respecto a la exacción del IVA sostiene que el domicilio fiscal es independiente de las consecuencias que resulten para la exacción de un tributo: "el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda, en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva de la entidad".

2°. En cuanto a la afirmación de que en los ejercicios en los que el obligado tributario ha tenido su domicilio fiscal declarado en territorio común su actividad se ha limitado a la promoción y construcción del parque eólico y las tareas de gestión administrativa diaria se efectúan por el equipo técnico de que dispone ENTIDAD 2 en Galicia mientras que las decisiones estratégicas se llevan a cabo desde el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE SOCIEDADES, la AEAT sostiene que "la doctrina administrativa y la Junta Arbitral en sus resoluciones, ha establecido que hay un único domicilio fiscal posible y, aun reconociendo que parte de las actividades de dirección o gestión administrativa o técnica se desarrollen en un territorio, se puede fijar el domicilio fiscal en otro

territorio por ser aquel donde coinciden la *'mayoría de los elementos'* definitorios de la *'gestión administrativa y dirección efectiva de los negocios'*.

La actividad administrativa de la entidad durante el periodo considerado ha consistido básicamente en la firma de un contrato de arrendamiento de servicios con ENTIDAD 4, absorbida en junio de 2008 por ENTIDAD 2. Las tareas desarrolladas en el domicilio fiscal declarado inicialmente en territorio común son, por una parte, las de carácter técnico, claramente diferenciadas de las directivas a las que se refiere el artículo 43 del Concierto Económico, y, por otra parte, las de carácter gestor y administrativo que han consistido en la centralización en un domicilio de la correspondencia, notificaciones y facturas recibidas para su posterior remisión a MUNICIPIO 2, donde se realiza efectivamente la gestión administrativa de la entidad.

Afirma la AEAT que ni en las manifestaciones de empleados y representantes del GRUPO DE SOCIEDADES ni en las propias alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia

"se encuentra el menor indicio de que con el traslado del domicilio fiscal declarado desde territorio común a Bizkaia se haya producido la menor variación en el funcionamiento diario de la entidad que pudiera implicar un cambio en la localización de la gestión administrativa de la misma, lo que viene a confirmar que con el traslado del domicilio fiscal lo único que se ha hecho es adecuar la situación jurídico fiscal de la entidad a su situación económica real.

Dicha situación económica real consiste en que es en MUNICIPIO 2 (Bizkaia) lugar donde tiene su domicilio fiscal la sociedad ENTIDAD 4/ENTIDAD 2, administrador único del obligado tributario y sociedad encargada dentro de la estructura del

GRUPO DE SOCIEDADES de prestar servicios de administración y gestión a las sociedades promotoras de parques eólicos que carecen de medios materiales y humanos para llevarlos a cabo por sí mismas, donde existe la infraestructura suficiente para centralizar la gestión administrativa de las mismas. Consecuentemente, resulta indudable que ése es el lugar en el que se encuentra *'efectivamente centralizada la gestión administrativa'* de la entidad".

3°. Respecto a la aplicabilidad, cuestionada por la Diputación Foral de Bizkaia, de las resoluciones de la Junta Arbitral R1/2008 y R1/2009 y las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, señala la AEAT los siguientes hechos:

a) Los conflictos 1/2008 y 2/2008 fueron planteados por la AEAT en relación con el domicilio fiscal declarado de varias sociedades titulares de parques eólicos.

b) Dichas sociedades se constituyeron como sociedades anónimas unipersonales, cuyo socio y administrador único era ENTIDAD 2, sociedad holding del GRUPO DE SOCIEDADES.

c) Cada sociedad había declarado su domicilio fiscal en el territorio donde se proyectaban los respectivos parques, aun cuando dicho domicilio no reunía ninguno de los requisitos necesarios para poder ser considerado domicilio fiscal y, en consecuencia, la AEAT planteó los conflictos ante la Junta Arbitral por considerar que el domicilio fiscal de las sociedades debía situarse desde su constitución en MUNICIPIO 2, por ser este el lugar donde se localizaban la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las distintas sociedades.

d) Las sociedades firmaban con sociedades especializadas del GRUPO DE SOCIEDADES contratos de arrendamiento de servicios, de

construcción de instalaciones, de puesta en marcha de aerogeneradores, etc., y no disponían de personal ni locales propios, por lo que no disponían de capacidad de gestión alguna por sí mismas.

e) Las tareas desarrolladas por el personal de ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 en los territorios donde se declararon los domicilios fiscales de las entidades consistían, por una parte, en la recepción de facturas, correspondencia y notificaciones para su remisión posterior a MUNICIPIO 2, y por otra, en la ejecución sobre el terreno de las decisiones adoptadas por la dirección, tareas de carácter técnico "que no pueden servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial".

Concluye la AEAT que

"se puede apreciar claramente la coherencia -lógica, por otra parte- entre la manera de gestionar y dirigir la sociedad objeto del presente conflicto por parte del GRUPO DE SOCIEDADES y la descrita en los apartados precedentes, salvadas las diferencias propias de una mayor profesionalización y especialización del grupo alcanzada a lo largo de los años, como se pone de manifiesto en las distintas reorganizaciones ocurridas en el grupo, tanto jurídicas -absorción de ENTIDAD 4 por parte de ENTIDAD 2, traslado de la sede social de la cabecera del holding desde Álava a Bizkaia en 2010, el propio traslado del domicilio fiscal del obligado tributario en 2009--, como de gestión -centralización de áreas en Departamentos especializados, como fiscal en Navarra, tesorería en Madrid, contable en MUNICIPIO 2- o puramente administrativas - implantación de un sistema contable integral del GRUPO DE SOCIEDADES.

A la vista de todo lo anterior, únicamente se puede concluir que los criterios tenidos en cuenta para la determinación del domicilio fiscal de las sociedades titulares de parques eólicos y las conclusiones obtenidas

por esa Junta Arbitral en las Resoluciones 1/2008 y 1/2009, ratificadas posteriormente por el Tribunal Supremo, resultan plenamente aplicables al presente conflicto, sin que ello implique una traslación puramente mecánica de aquellas conclusiones al obligado tributario... ".

4°. Respecto a la alegación de la Diputación Foral de Bizkaia de que si no se estima que el domicilio fiscal de la entidad está situado en Galicia, donde se realizan las labores técnicas del parque, dicho domicilio habrá de localizarse en territorio común, que es donde se realizan las restantes labores de gestión y dirección, y "a modo de cláusula de cierre", en Madrid, DOMICILIO 3, donde se realiza la mayoría de dichas actividades. Señala la AEAT que la Diputación Foral de Bizkaia argumenta que hay una gran dispersión de departamentos o centros directivos: financiero y jurídico en Madrid; tesorería en MUNICIPIO 2 y Madrid desde 2010; fiscal en Pamplona; Dirección General en MUNICIPIO 2 y Madrid. Añade que según la Diputación Foral de Bizkaia las decisiones estratégicas se toman en el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE SOCIEDADES, que se reúne mensualmente en Madrid y en ocasiones en MUNICIPIO 2 o Vitoria, y que la mayor parte de sus miembros tienen su centro de trabajo en Bizkaia y Madrid.

Observa la AEAT que ENTIDAD 2, socio y administrador único de la entidad,

"tiene establecida una estructura empresarial y organizativa que se caracteriza por la dispersión tanto temporal como geográfica, por razones de funcionalidad de los distintos departamentos que la integran. Los mismos no dejan de tener un carácter instrumental y ejecutivo de las decisiones que toma ENTIDAD 2 en relación con los parques eólicos. Esas decisiones tienen precisamente esas trascendencias: ejecución de las inversiones, jurídica, financiera, de tesorería, contable y fiscal. Estos órganos,

en base a una estructura de áreas funcionales, actúan en un segundo nivel y ejecutan las decisiones y estrategias del primer nivel (ENTIDAD 2)".

Añade la AEAT lo siguiente:

"En cuanto al citado Comité cabe decir que siendo un órgano más, integrante de la estructura empresarial del grupo, la propia denominación del mismo, 'ejecutivo', indica cuál es su función: ejecuta las decisiones que toma ENTIDAD 2 y en todo caso, según la información que consta en las bases de datos de la AEAT, al menos ocho de sus miembros tienen domicilio fiscal en Bizkaia.

El obligado tributario forma parte del GRUPO DE SOCIEDADES y es éste precisamente, a través de los departamentos que lo integran, quien lleva a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad objeto del conflicto.

Si bien es cierto que esa gestión administrativa del obligado está repartida funcional y territorialmente entre los distintos departamentos de ENTIDAD 2, de lo que no cabe la menor duda es que la dirección efectiva de su negocio se ejercita por su socio y administrador único, tal y como está acreditado en el escrito de planteamiento del conflicto y en el presente escrito de alegaciones".

En apoyo de esta afirmación aporta la AEAT informaciones publicadas en la prensa vasca y navarra con ocasión del traslado del domicilio social y fiscal de ENTIDAD 6 (*cabecera del GRUPO DE SOCIEDADES*) de Álava a Bizkaia según las cuales dicha sociedad justifica este cambio porque en MUNICIPIO 2 "está toda la estructura directiva, contable y administrativa y que, por lo tanto, 'la sede social debe seguir el paso de

la actividad real de la empresa" y señala que "es una decisión lógica porque es donde la compañía tiene la actividad y los órganos de decisión".

Aporta también la AEAT unas páginas del Diario de Sesiones de las Juntas Generales de Álava, correspondientes a la sesión plenaria nº 86, de 7 de junio de 2010, en las que se recoge una interpelación "dirigida al Diputado General, para conocer la repercusión en la Hacienda foral y en la industria alavesa del traslado de domicilio social de la empresa ENTIDAD 6 (*cabecera del GRUPO DE SOCIEDADES*) ". El escrito de la AEAT cita determinados pasajes de la respuesta del Diputado General, en los que éste afirma, entre otras cosas, que la decisión de ENTIDAD 6 (*cabecera del GRUPO DE SOCIEDADES*)

"era la crónica anunciada de una resolución que tarde o temprano se iba a tomar desde que en el año 2006 se consumó la venta de la división aeronáutica a ENTIDAD 8 que permanece en el parque tecnológico de MUNICIPIO 3. ENTIDAD 6 (*cabecera del GRUPO DE SOCIEDADES*) mantuvo su sede social en Vitoria pero únicamente con 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 2. [...] Durante estos años debido a que su domicilio social y por lo tanto su domicilio fiscal estaba en Álava ha tributado a la Hacienda alavesa. Era una situación de la que nos hemos venido, entre comillas, 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 éste estaba en MUNICIPIO 2".

5°. El Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques ejecuta las grandes decisiones estratégicas, pero no realiza la

gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. Esta labor corresponde, en calidad de representante del administrador único, a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, cuyo centro de trabajo se encuentra en Bizkaia. Es él, afirma la AEAT, quien interviene en los actos más importantes de la vida de la sociedad en representación de ésta y quien realiza la labor de control y supervisión sobre las tareas desarrolladas por el gerente de la delegación de ENTIDAD 2 en Galicia. Su centro de trabajo está situado en Bizkaia y, en contra de lo afirmado por la Diputación Foral de Bizkaia, también su domicilio fiscal, de acuerdo con las bases de datos de la AEAT.

6°. En cuanto a la afirmación de la Diputación Foral de Bizkaia de que en la diligencia extendida por la Inspección de la AEAT en el domicilio de la entidad en DOMICILIO 2 el 21 de junio de 2010 se cometieron errores por parte de D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 debido a un conocimiento genérico del funcionamiento del grupo pero no a un conocimiento exhaustivo y en detalle de los hechos que afectan a ENTIDAD 1, sostiene la AEAT que no puede alegarse que una persona como la mencionada desconozca el funcionamiento de la entidad, siendo una de las autorizadas para operar con la única cuenta corriente de ésta abierta en Bizkaia.

Respecto a la manifestación de D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 en la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 16 de diciembre de 2010 negando validez a las manifestaciones discrepantes hechas en otras diligencias, la AEAT recuerda el valor probatorio que tienen estos documentos con arreglo al artículo 107 de la Ley General Tributaria y afirma que tales manifestaciones "no pueden pretenderse ineficaces por el mero trámite de manifestar en una diligencia posterior formalizada ante otra Administración distinta que *'no deben ser tenidas en cuenta'*".

15. En 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, respectivamente, esta Junta Arbitral estimó que el domicilio fiscal de las sociedades a las que se referían los correspondientes conflictos no estaba situado en su domicilio social y fiscal declarado, ubicado en el territorio en el que se encontraba el parque eólico del que eran titulares, por la razón fundamental de que en dicho domicilio se llevaban a cabo actividades de naturaleza esencialmente técnica, de proyecto y construcción del parque. En cambio, 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 DE SOCIEDADES radicadas en Bizkaia, concretamente en DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 2.

La Diputación Foral de Bizkaia argumenta que las conclusiones de las citadas resoluciones no deben extenderse mecánicamente a otros casos como el presente, distinguibles en su opinión de los precedentes. Sin embargo, no explica en sus alegaciones en qué se diferencian ambos supuestos. Por el contrario, la valoración conjunta de todas las circunstancias aducidas por las partes del presente conflicto lleva a la conclusión de que el supuesto ahora examinado no difiere esencialmente de los que fueron objeto de las citadas resoluciones de esta Junta Arbitral 1/2008 y 1/2009 y que el GRUPO DE SOCIEDADES ha utilizado en todos ellos la misma estructura organizativa para la "promoción y venta" de parques, cuyas líneas fundamentales son las siguientes: a) Constitución de una sociedad íntegramente participada por una holding del Grupo domiciliada fiscalmente en el territorio de situación del parque; b) Realización por esta sociedad ("DENOMINACIÓN COMÚN X, S.A.") 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; c) Transmisión de la sociedad propietaria del parque mediante la venta de las acciones representativas de su capital.

La reiteración del mismo esquema 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 realicen en masa para conjuntos de dichas sociedades. Hasta la venta de sus acciones las "sociedades de parque eólico" son, en realidad, simples estructuras técnicas (instalaciones industriales en construcción) carentes de una gestión empresarial individualizada, ya que ésta se lleva a cabo colectivamente para el conjunto de todas las sociedades de esta clase por los órganos centrales del GRUPO DE SOCIEDADES por tanto, en el lugar donde éstos poseen los recursos personales y materiales necesarios para ello. Como se infiere de todos los antecedentes, este lugar es fundamentalmente el DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 2 (Bizkaia).

16. No contradice la anterior conclusión el hecho de que algunos de los órganos centrales del GRUPO DE SOCIEDADES estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, hecho en el que hace hincapié la Diputación Foral de Bizkaia y no niega la AEAT. En este sentido, la Diputación Foral de Bizkaia destaca las funciones del llamado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques y el hecho de que este órgano se reúna habitualmente en Madrid. Afirma la Diputación Foral de Bizkaia que dicho Comité adopta las decisiones estratégicas sobre las cuestiones relativas a los parques desde todos los puntos de vista, técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc.; de contrario, la AEAT le atribuye un carácter meramente ejecutivo de las decisiones de ENTIDAD 2. Acerca de ello hay que afirmar que la estructura organizativa del GRUPO DE SOCIEDADES no ha sido analizada en el presente conflicto y, por tanto, no consta a esta Junta Arbitral de manera rigurosa cuáles son las funciones y posición del repetido Comité; es decir, si es este órgano el que adopta las decisiones supremas en relación con los parque eólicos o, por el contrario, es un órgano básicamente técnico, subordinado a los órganos superiores del Grupo.

No obstante, cualquiera que sea el papel del citado Comité o el de otros órganos situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, según se deduce del expediente, como los encargados de la tesorería o de los asuntos fiscales, ello no es decisivo para excluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las "sociedades de parque eólico" se realicen fundamentalmente

por los órganos centrales del GRUPO DE SOCIEDADES, que adoptan las decisiones empresariales principales. En este sentido, en nuestra resolución R 11/2011, de 2 de mayo de 2011, expedientes 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 acumulados, Fundamento de Derecho 13, negamos relevancia decisiva al lugar donde se celebraban las reuniones del órgano de administración y las Juntas Generales de socios. En apoyo de esta posición invocábamos la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional número 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 9 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. El recurso de casación número 1115/2006 interpuesto contra esta sentencia fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de abril de 2011.

Asimismo, en nuestra resolución R 10/2012, de 26 de julio de 2012, expediente 7/2010, Fundamento de Derecho 7, afirmamos que el hecho de que la contabilidad se lleve en un lugar distinto al de las restantes actividades de gestión y dirección no es por sí sólo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades, y consideramos relevante el hecho de la pertenencia de las entidades a un grupo empresarial o societario. También sostuvimos en esa ocasión (ibídem) que la gestión administrativa y la dirección de los negocios no son criterios separables y en caso de discrepancia entre una y otra debe tener preferencia la segunda, como lugar donde se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa.

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 4 y, tras la absorción de ésta por

ENTIDAD 2, esta última sociedad. Este lugar es notoriamente el DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 2 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 éstos se trasladaron de Galicia a Bizkaia.

17. La conclusión anterior hace innecesario recurrir al criterio subsidiario establecido por el artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 (NIF: LNNNNNNN) se encontraba desde su constitución en DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 2 en Bizkaia.