

Resolución R 16/2013

Expediente 4/2011

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 9 de septiembre 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 la Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 4/2011.

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 17 de marzo de 2011, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 22. En dicho escrito se expone que la sociedad ENTIDAD 1 (NIF LNNNNNN) -en lo sucesivo, ENTIDAD 1 o "la entidad"- se constituyó mediante escritura pública

de fecha 20 de julio de 2004 otorgada ante el notario de Bilbao D. NOMBRE Y APELLIDOS 1 por el socio único ENTIDAD 2 (*perteneciente al grupo de sociedades*) nombrada en la constitución administrador único de la entidad, la cual, a su vez, nombró representante en el ejercicio de este cargo a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2. El domicilio social y fiscal de la entidad se fijó en DOMICILIO 1, de Toledo.

2. Expone el escrito de planteamiento que la AEAT llevó a cabo un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1, en el curso del cual se realizaron visitas al declarado por ésta por órganos de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla-La Mancha los días 21, 22 y 29 de junio de 2010, que se documentaron en las correspondientes diligencias. Se refiere también dicho escrito a una visita realizada por la Inspección Regional de la AEAT de Madrid el 28 de septiembre de 2010 a las oficinas del GRUPO DE SOCIEDADES en DOMICILIO 2, en Madrid, documentada asimismo en diligencia de esa fecha. A la vista de tales actuaciones, la Delegación de la AEAT de Castilla-La Mancha emitió un informe de fecha 21 de octubre de 2010 según el cual la entidad había tenido desde su constitución su domicilio fiscal en Bizkaia, en DOMICILIO 3.

3. El 23 de diciembre de 2010 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia la propuesta de cambio de domicilio de la entidad desde Toledo a DOMICILIO 3, de Bizkaia, con retroacción a la fecha de su constitución, el 20 de julio de 2004. Transcurrido el plazo de dos meses previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico sin haber recibido respuesta de la Diputación Foral, la AEAT estimó que ésta rechazaba su propuesta, y planteó el presente conflicto de acuerdo con el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

4. El escrito de planteamiento la AEAT, después de exponer los antecedentes y los fundamentos de Derecho en los que funda su postura, concluye solicitando de esta Junta Arbitral que declare que "la entidad ENTIDAD 1

((LETRA)NNNNNNNN) ha tenido su domicilio fiscal desde su constitución, 20 de julio de 2004, en Vizcaya, en concreto en DOMICILIO 3".

5. Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su sesión del 29 de octubre de 2012 y emplazada la Diputación Foral de Bizkaia para formular alegaciones, ésta lo hizo mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica 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".

6. 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.

II.FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del presente conflicto consiste en determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1. Esta cuestión ha de resolverse por aplicación del artículo 43. Cuatro, b) del Concierto Económico, que dispone lo siguiente:

"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".

A juicio de la AEAT, la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 ha estado situada en DOMICILIO 3 en Bizkaia desde su constitución, pretensión a la que se opone la Diputación Foral de Bizkaia.

2. Los hechos en los que la AEAT funda su tesis, expuestos en el Fundamento de Derecho 6º de su escrito de planteamiento del conflicto, son en síntesis los siguientes:

- a) El socio y administrador único de la entidad es ENTIDAD 2, cuyo domicilio fiscal radica en el País Vasco.
- b) El representante del administrador único, D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, es asimismo residente en Bizkaia.
- c) En la memoria de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2004 se hace constar que la entidad celebra el 29 de junio de 2005 la Junta General ordinaria y universal de accionistas en la que se aprueban dichas cuentas en las oficinas de ENTIDAD 2 sitas en DOMICILIO 3.
- d) En la memoria de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio siguiente, 2005, se hace constar que la entidad celebra la Junta General ordinaria y universal de accionistas en la que se aprueban las cuentas anuales en DOMICILIO 1 de Toledo y que la formulación de las mismas se realiza en sesión del Consejo de 18 de marzo de 2006, según certificación expedida en Toledo cuatro días antes de la celebración del mismo. No obstante, la legitimación de la firma que certifica los acuerdos adoptados por la Junta General se realiza por

el notario de Bilbao D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, que continúa legitimando la firma de las personas que firman las actas de decisiones del accionista único mediante las que se aprueban las cuentas anuales de los siguientes ejercicios 2006, 2007 y 2008.

- e) Los domicilios de los apoderados de la entidad están situados dos en Bizkaia, uno en Álava, uno en Barcelona, uno en Navarra y uno en Toledo (D. NOMBRE Y APELLIDOS 3). Los poderes fueron otorgados ante el notario de Bilbao D. NOMBRE Y APELLIDOS 1.

- f) En el domicilio declarado en DOMICILIO 1 de Toledo se encuentran domiciliadas otras cuatro entidades titulares de "DENOMINACIÓN COMÚN" y otra más ha estado domiciliada en la misma dirección.

- g) En diligencia de 22 de junio de 2010 el compareciente manifiesta que la sociedad no tiene trabajadores ni inmuebles en propiedad o alquiler, es decir, no dispone de medios humanos ni materiales para el desarrollo de la gestión administrativa y dirección de sus negocios, por lo que es la entidad ENTIDAD 2 quien le presta estos servicios. En la misma diligencia se manifiesta que se encuentra archivada en DOMICILIO 3 la documentación original de la sociedad relativa a facturas recibidas, justificantes de los pagos, los libros de IVA, las declaraciones tributarias, los libros contables, etc.

- h) En la diligencia de 29 de junio de 2010 se relacionan las funciones de D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, a saber: actúa como gerente de la entidad y director de promoción de ENTIDAD 2 para España. La AEAT observa que "[este es el] motivo por el cual realiza idénticas funciones en otras 50 sociedades del GRUPO DE SOCIEDADES, lo que justifica que viaje mucho y no que realice sus funciones de manera permanente en Toledo".

i) La entidad es titular de una cuenta abierta en una sucursal del BBVA en Bilbao y desde el año 2009 de una cuenta abierta en una sucursal del Banco Popular en Madrid.

j) En la visita que se realizó por la Delegación Especial de la AEAT de Madrid a las oficinas en Madrid del GRUPO DE SOCIEDADES el día 28 de septiembre de 2010 se manifestó por D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 (responsable de inversiones nacionales) que "el centro de decisión y toma de decisiones de ENTIDAD 2 se encuentra en el País Vasco, de ahí que se encuentre domiciliada fiscalmente en dicho territorio".

A juicio de la AEAT de las circunstancias expuestas se desprende que desde la oficina de Toledo sólo se presta un servicio técnico que no se puede identificar con la gestión administrativa y dirección efectiva, que se desarrolla en Bizkaia. Invoca la AEAT a este respecto el criterio sostenido por esta Junta Arbitral en su resolución 4/2009, dictada en el expediente 5/2008.

3. 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. 7º) consiste en señalar la analogía existente entre los hechos que originan el presente conflicto y que, en opinión de la AEAT, justifican el cambio de domicilio propuesto por ésta, y los que concurrían en la sociedad ENTIDAD 3 (*perteneciente al grupo de sociedades*) (el escrito dice por error "DENOMINACIÓN ERRÓNEA"), por lo que, razona la AEAT, "resulta especialmente reveladora la conformidad expresa de la DFV realizada el 22/06/2010 con el traslado de domicilio fiscal propuesto por la D.E. de la AEAT en Galicia".

B. En el Fundamento de Derecho 8º de su escrito la AEAT se refiere al "modus operandi" del GRUPO DE SOCIEDADES y relata determinados hechos "que se basan en decisiones globales tomadas desde Vizcaya por los representantes del socio único y administrador que, domiciliados

en Vizcaya, llevan a cabo la gestión efectiva del Grupo". El escrito comienza por enumerar 22 sociedades anónimas con la denominación común de DENOMINACIÓN COMÚN 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, como afirmamos, se trata de decisiones globales adoptadas desde Vizcaya por los representantes del socio único y administrador de manera idéntica para varias sociedades.

En ninguno de 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 9º 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.

4. Los argumentos en apoyo de su tesis aducidos por la Diputación Foral de Bizkaia en su escrito de alegaciones de 16 de enero de 2013 son en síntesis los siguientes:

a) En los años objeto de análisis la entidad no había iniciado actividad alguna y "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 del 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: "[e]n 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, Sr. D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, cuyo centro de trabajo está sito precisamente en el lugar del domicilio social de la entidad, Toledo, DOMICILIO 1, ya que en esta fase la gestión y dirección de las actuaciones necesarias para llevarla a cabo es efectuada por el mencionado Sr. D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 y el resto del equipo de ENTIDAD 2 en la Delegación de Castilla-La Mancha".

- 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 2 en Toledo, 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 de régimen 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 2 en Toledo".

b) En el Fundamento de Derecho 5º 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 su 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.

c) No puede atenderse al domicilio fiscal de ENTIDAD 2 porque, por un lado, debe atenderse al personal del GRUPO DE SOCIEDADES que presta los servicios a la entidad así como el territorio en el que se prestan y, por otro lado, la entidad recibe servicios no sólo de ENTIDAD 2 sino de otras entidades del GRUPO DE SOCIEDADES.

Acerca de esto último la Diputación Foral de Bizkaia hace las siguientes observaciones:

- En el GRUPO DE SOCIEDADES existe el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, el cual se reúne mensualmente y de manera mayoritaria en Madrid. En el seno de este

Comité se toman las decisiones relativas a la estrategia de la entidad, técnicas, económico-financieras, jurídicas, de inversiones, etc.

- En la prestación de los servicios de contabilidad recibidos por las entidades dedicadas a la promoción, construcción y explotación de parques eólicos interviene distinto personal no sólo perteneciente a ENTIDAD 4 (*perteneciente al grupo de sociedades*)/ENTIDAD 2 sino a otras entidades del Grupo, cuyos centros de trabajo están situados en distintos territorios: Madrid, Bizkaia y Navarra. El responsable del Departamento y encargado de dar el visto bueno a todas las operaciones de la entidad es D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, cuyo centro de trabajo está situado en Madrid.
- La responsabilidad sobre los libros del IVA recae sobre el Departamento Fiscal, situado en Navarra. Este Departamento tiene a su cargo todas las actuaciones en materia tributaria, como reclamaciones o recursos.

d) Los Departamentos del GRUPO DE SOCIEDADES se encuentran situados en los siguientes lugares:

- Financiero: la mayor parte en Madrid.
- Jurídico: en Madrid.
- Tesorería: en Madrid desde 2010
- Fiscal: en Pamplona.
- Dirección General: entre Madrid y Bilbao.

Señala la Diputación Foral de Bizkaia que el GRUPO DE SOCIEDADES dispone en Madrid de una unidad coordinada por NOMBRE Y APELLIDOS 5 [*sic*] hasta diciembre de 2010, que asiste a las sociedades titulares de parques. A partir de ese año ha asumido esas funciones otra persona con centro de trabajo en Pamplona.

e) El hecho de que el domicilio de la entidad no esté en Toledo no implica que esté situado en el País Vasco, ya que la gestión administrativa y la dirección se efectúa de manera mayoritaria en territorio común.

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

1°. 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".

2°. "Debiera atenderse a la actividad realizada por la entidad y, en particular a:

1. Las decisiones relativas a la estrategia, financiación, inversiones, etc. son adoptadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, el cual [...] efectúa la mayoría de sus reuniones en territorio común, Madrid.
2. La dirección diaria del proyecto es efectuada por el equipo técnico del que dispone ENTIDAD 2 en Toledo, que es el que adopta las decisiones relativas en lo concerniente a los trámites administrativos necesarios (licencias, tasas, etc.), las contrataciones, así como en lo referente a la gestión diaria de la aprobación de facturas, etc."

3°. Los hechos del presente conflicto no son comparables con los del conflicto 1/2008, relativo al domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 5 (*perteneciente al grupo de sociedades*), objeto de la resolución de esta Junta Arbitral 1/2008, de 24 de noviembre. Dicha entidad se encontraba en la fase de explotación del parque eólico, mientras que ENTIDAD 1 solamente había efectuado la promoción del suyo.

4°. Aun conociendo "el criterio mantenido por [la] Junta Arbitral y por el Tribunal Supremo en relación con la valoración que dichos organismos efectúan de las labores realizadas por la Delegación concreta [de ENTIDAD 2] en una empresa como ENTIDAD 1, no pueden despreciarse las labores efectuadas por la Delegación por entender que se corresponden con temas técnicos". Esta afirmación, sostiene la Diputación Foral de Bizkaia, "obligaría a concluir en el caso de una entidad fabril que sólo dispone de personal técnico que está procediendo a construir la planta en la que se desarrollará la producción y que por lo tanto no ha iniciado su actividad de producción frente a terceros, carece de domicilio fiscal en el lugar en que radica su planta ya que el mismo estaría sito en la localización del domicilio fiscal de su matriz [...] de

idéntica manera al despreciar la actividad de control efectuada por la Delegación se estaría considerando que la contabilidad de costos no forma parte del concepto de gestión administrativa".

5°. Las labores de dirección se efectúan mayoritariamente en territorio común, al igual que las labores de gestión. A estos efectos debe tenerse en cuenta dónde se encuentran ubicados los distintos departamentos, las labores efectuadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques y las funciones realizadas por D. NOMBRE Y APELLIDOS 3.

6°. El hecho de que el domicilio fiscal no se encuentre en Toledo no excluye que esté sito en territorio común, dadas las actividades realizadas en DOMICILIO 2 de Madrid.

7°. Cabría la aplicación del criterio residual previsto en el último inciso del artículo 43.Nueve, b) del Concierto Económico y atender al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado de la entidad, lo cual llevaría a concluir que el domicilio fiscal de ésta se encuentra en territorio común.

6. 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 íntegramente en sus alegaciones anteriores.

7. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente, la AEAT formuló nuevas alegaciones por medio de un escrito de fecha 29 de abril de 2013, en el que ratifica todos los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho consignados en el escrito de planteamiento del conflicto, 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 Toledo 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'*".

En opinión de la AEAT, las actividades desarrolladas por ENTIDAD 1 en territorio común son, por una parte, las de carácter técnico (puramente ejecutivas) pero claramente diferenciables de las directivas y, por otra parte, las labores de carácter gestor y administrativo son mínimas, habiendo consistido en la centralización en un domicilio de correspondencia, notificaciones y facturas recibidas para su posterior remisión a MUNICIPIO 1 (*donde se ubica DOMICILIO 3*), donde se realiza efectivamente la gestión administrativa de la entidad. En este lugar tiene su domicilio fiscal ENTIDAD 2, administrador único de la entidad 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.

3º. 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 es 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 1, 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 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 1, 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, salvando 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 del 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--, como de gestión -centralización de áreas en Departamentos especializados, como fiscal en Navarra, tesorería en Madrid, contable en MUNICIPIO 1- 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 Toledo, 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 2, 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 1 y Madrid desde 2010; fiscal en Pamplona; Dirección General en MUNICIPIO 1 y Madrid. Añade la AEAT 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 1 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 ejerce 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 (*entidad cabecera del grupo de sociedades*) de Álava a Bizkaia según las cuales dicha sociedad justifica este cambio porque en MUNICIPIO 1 "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 Gamesa". 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 (*entidad 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 7, que permanece en el parque tecnológico de MUNICIPIO 2. ENTIDAD 6 (*entidad 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 1. [...] 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 1".

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 Castilla-La Mancha.

8. 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 (recursos núms. 86/2009 y 155/2009), 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 el LUGAR 1 del MUNICIPIO 1.

La Diputación Foral de Bizkaia argumenta que el criterio anterior "obligaría a concluir en el caso de una entidad fabril *que sólo dispone de personal técnico* que está procediendo a construir una planta en la que se desarrollará su producción y que por lo tanto no ha iniciado su actividad frente a terceros, [que] carece de domicilio fiscal en el lugar en que radica su planta ya que el mismo estaría sito en la localización del domicilio fiscal de su matriz" (cursiva añadida). En efecto, la situación descrita es la que corresponde a los hechos de las resoluciones citadas de esta Junta Arbitral, y la conclusión, que la Diputación Foral de Bizkaia parece considerar absurda, es precisamente la que alcanzamos en dichas resoluciones. Es evidente que tal situación sólo puede darse en una sociedad perteneciente a un grupo, en la que es posible que una de las sociedades integrantes de éste se dedique exclusivamente a la actividad de construcción de la instalación (y, por tanto, sólo disponga de personal técnico) mientras que las tareas de dirección empresarial y gestión administrativa se realizan por otra sociedad del grupo. El supuesto es, en

cambio, inimaginable cuando se trata de una entidad independiente, carente de vinculación con otras, que por fuerza ha de realizar por sí misma, tanto las labores técnicas propias de su objeto como las inherentes a la dirección y gestión estrictamente empresarial y, por tanto, disponer de los medios necesarios para ello.

En ambos supuestos (sociedad perteneciente a un grupo y sociedad independiente) el domicilio fiscal de la entidad estará situado en el lugar donde se realice efectivamente la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. A este respecto señalábamos en nuestra resolución 1/2008, Fundamento de Derecho 6, que

el hecho de la pertenencia de la entidad interesada a un grupo societario no altera sustancialmente la aplicación de los criterios de determinación del domicilio fiscal. En efecto, las sociedades pertenecientes al grupo conservan su individualidad jurídica; en consecuencia, los criterios de determinación del domicilio fiscal deben referirse por separado a cada uno de los miembros del grupo. En otros términos, la existencia del grupo no convierte en irrelevante a efectos de la determinación del domicilio de una sociedad perteneciente a él el hecho de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se realicen por la propia sociedad o por otra entidad del grupo, de manera que si tales actividades se realizan por otra sociedad del grupo, el lugar en que esto suceda será el del domicilio fiscal de aquélla, por aplicación del citado precepto [art. 43.Cuatro] del Concierto Económico.

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. Afirma a este respecto que existen "diferencias sustanciales" entre ENTIDAD 1, entidad a la que se refiere el presente conflicto, y ENTIDAD 5, objeto del conflicto decidido por la resolución 1/2008, que consistirían en que la primera ha efectuado la promoción de un parque eólico, es decir, todavía no ha entrado en las fases de

construcción y explotación, mientras que la segunda se encontraba en esta última fase. Ahora bien, esta diferencia es irrelevante a efectos de determinar el lugar donde se realizaba la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una y otra entidad.

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 LUGAR 1 del MUNICIPIO 1 (Bizkaia).

9. 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 parques 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 8 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 ENTIDAD 2, su único socio y administrador. Este lugar es notoriamente el LUGAR 1 del MUNICIPIO 1 en Bizkaia, sin que sea necesario precisar el edificio concreto.

10. 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 (LETRA)NNNNNNNN) se encontraba desde su constitución en el LUGAR 1 del MUNICIPIO 1 en Bizkaia.