

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO  
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD  
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**  
**Conflicto:** 15/2011  
**Administraciones afectadas:**  
Diputación Foral de Bizkaia  
Administración del Estado  
**Objeto:** Domicilio fiscal

**Resolución: R17/2015**

**Expediente: 15/2011**

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de octubre de 2015

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

### **ACUERDO**

sobre el conflicto de competencias planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia, para resolver la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal de ENTIDAD 1, (NIF LNNNNNNNN) desde la fecha de su constitución, el 21 de febrero de 2000, hasta la fecha de enajenación de todas las participaciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 15/2011, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) mediante un escrito de su Director General de 18 de marzo de 2011, aunque su entrada en la Junta Arbitral se produjo el siguiente día 23.

Con base en los antecedentes y los fundamentos de Derecho que posteriormente se analizan, la AEAT en su escrito de planteamiento solicita a la Junta Arbitral que declare que ENTIDAD 1 (NIF LNNNNNNN), en adelante ENTIDAD 1 o "la entidad", tuvo su domicilio fiscal en Bizkaia, en concreto, en DOMICILIO 1, desde el 21 de febrero de 2000, fecha de su constitución, hasta el 23 de marzo de 2010, en que se produce la venta de las acciones de la entidad por el socio único ENTIDAD 2 a favor de la mercantil ENTIDAD 3; y en la que la AEAT cierra la petición de efectos retroactivos del cambio de domicilio.

**2.- ENTIDAD 1 se constituyó como sociedad anónima unipersonal mediante escritura pública otorgada en Vitoria el 21 de febrero de 2000, siendo su socio único ENTIDAD 2, entidad participada a su vez en el 100 por 100 por ENTIDAD 4. En la escritura de constitución intervinieron en representación del socio único ENTIDAD 2, domiciliada en Araba, D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, vecino de Getxo (Bizkaia) y, en su propio nombre y derecho, D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, con domicilio en Bilbao, nombrado inicialmente administrador único de la entidad.**

El objeto social estatutario de la entidad es la construcción y explotación de parques eólicos, así como la adquisición, compra, alquiler y venta de inmuebles rústicos y/o urbanos.

En escritura de 7 de febrero de 2001 se separa del cargo de administrador único a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, nombrándose administrador de la entidad a ENTIDAD 2 que designó a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 "persona física representante del administrador único" mediante escritura de 11 de julio de 2006; circunstancia que se constata en los contratos firmados por la entidad después de esa fecha.

El domicilio social de ENTIDAD 1 se fijó inicialmente en DOMICILIO 2, MUNICIPIO 2 (A Coruña), pero la entidad trasladó su domicilio social a

DOMICILIO 3, también en MUNICIPIO 2, mediante acuerdo de cambio de domicilio elevado a público el 4 de septiembre de 2006 y, posteriormente, tras la venta de las acciones a ENTIDAD 3; la nueva propietaria de la entidad trasladó el 1 de octubre de 2010 su domicilio fiscal a DOMICILIO 4, en Madrid.

El 30 de junio de 2008 se produce la fusión por absorción de ENTIDAD 5 por ENTIDAD 2.

Mediante escritura de 23 de octubre de 2009, ENTIDAD 2 nombra apoderados de la entidad "de forma solidaria o mancomunada" a:

- D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 (Director General de Promoción y Venta de Parques), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 2 hasta el 31-12-2009 y posteriormente de ENTIDAD 4. Su centro de trabajo estuvo en el Territorio Histórico de Araba hasta el 1 de julio de 2010 que se desplazó al Territorio Histórico de Bizkaia.
- D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 (Director General de Promoción y Venta de Parques en España), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 5 hasta el 30-06-2008, y posteriormente pasó a estar en nómina de ENTIDAD 2. Su centro de trabajo está en Toledo.
- D. NOMBRE Y APELLIDOS 4 (Director General de Control de Gestión), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 4. Su centro de trabajo estuvo en Araba hasta el 30-06-2010, que se traslada al Territorio Histórico de Bizkaia.
- D. NOMBRE Y APELLIDOS 5 (Director de Tesorería), empleado de ENTIDAD 4. Su centro de trabajo estaba situado en Araba mientras fue empleado de ENTIDAD 4, hasta el 30-06-2010, que se traslada a Madrid.

- D. NOMBRE Y APELLIDOS 6 (Delegado Territorial en Galicia), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 5 y posteriormente de ENTIDAD 2. Su centro de trabajo está en MUNICIPIO 2, y sobre él recaen las funciones de gerente de la sociedad.
  
- D. NOMBRE Y APELLIDOS 7 (Director del Departamento Fiscal del GRUPO DE ENTIDADES 1, empleado por cuenta ajena de otra entidad del grupo. Su centro de trabajo está en Navarra.

El 23 de marzo de 2010 se produce la venta de acciones de la entidad por el socio único ENTIDAD 2 a favor de la mercantil ENTIDAD 3.

**3.-** Previamente al planteamiento del presente conflicto se llevaron a cabo las siguientes actuaciones por la AEAT:

- Iniciación de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad, en el que:

i. La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia se personó en el domicilio fiscal declarado por la entidad el 21 de junio de 2010, extendiendo diligencia en la que se recogen manifestaciones de Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 8, en calidad de secretaria de dirección de la entidad.

ii. La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, en la visita realizada a las oficinas en Madrid de ENTIDAD 4, extendió diligencia el 28 de septiembre de 2010 en la que se recogen las manifestaciones de D. NOMBRE Y APELLIDOS 9, en calidad de responsable de control de gestión de la unidad de promoción y venta de parques de ENTIDAD 2.

A la vista del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad, de la documentación aportada por el obligado tributario y de los hechos y antecedentes que obraban en poder de la Administración, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia elaboró un "Informe de cambio de domicilio fiscal" de fecha 27 de octubre de 2010, que concluye que el obligado tributario había tenido desde su constitución su domicilio fiscal en MUNICIPIO 3 (Bizkaia).

Notificación a la DFB el 23 de diciembre de 2010 de una propuesta de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1 de conformidad con el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, y con base en el referido Informe de 27 de octubre de 2010, solicitando que se manifestase expresamente sobre la propuesta de retrotraer el cambio de domicilio de la entidad desde MUNICIPIO 2 (A Coruña) al DOMICILIO 1 (Bizkaia), con efectos desde el 21 de febrero de 2000, fecha de su constitución.

Transcurrido el plazo de dos meses desde la notificación a la DFB de la propuesta de cambio de domicilio fiscal, sin que ésta hubiera contestado a la misma, la AEAT entiende conforme al artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral que la DFB discrepa sobre el cambio de domicilio fiscal con los efectos retroactivos que le hablan sido propuestos. Dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 13.2 del RJACE sin que se produjera contestación de la DFB, la AEAT plantea el presente conflicto mediante escrito de 18 de marzo de 2011, registrado el siguiente día 23.

**4.-** Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su sesión de 29 de octubre de 2012 y emplazada la DFB para formular alegaciones, ésta, tras la concesión de la ampliación del plazo en los términos interesados, lo hizo mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de 16 de enero de 2013, registrado de entrada el día 17 siguiente, en el que en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone solicita a la Junta Arbitral que declare que "el domicilio fiscal de la entidad se

encontraba en territorio de régimen común". Previamente, la Inspección de Tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia extendió diligencia de 10 de enero de 2013, corroborando los hechos constatados en la diligencia de 28 de septiembre de 2010 incoada por la AEAT.

**5.- ENTIDAD 1** presentó ante la Junta Arbitral escrito de 4 de noviembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 18, solicitando que "proceda a resolver en el plazo de tiempo más breve posible el conflicto planteado por la AEAT con el objeto de que cese el perjuicio que está causando la no obtención de la devolución de los IMPORTE 1 euros" (correspondiente al IVA solicitado en el periodo 12 del ejercicio 2009), sobre la base de los siguientes hechos:

- La actividad de la entidad es la generación de energía eólica, para lo cual construyó un parque entre los municipios de MUNICIPIO 4 y MUNICIPIO 5, de forma que todo el IVA devengado en la construcción del parque eólico y soportado por la entidad fue ingresado en la AEAT, al igual que todo el IVA repercutido por ella desde el momento de su puesta en funcionamiento.
- En la declaración del IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009 la entidad solicitó de la AEAT la devolución del IVA soportado.
- El 21 de junio de 2010 la AEAT le comunicó el inicio de actuaciones inspectoras respecto de los 12 periodos mensuales del IVA del ejercicio 2009, incoándose actas de disconformidad el 14 de diciembre de 2010 y dictándose Acuerdo de liquidación el 22 de marzo de 2011 por el que "se deniega la totalidad de la devolución solicitada, por considerar la Inspección que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral (...)". Añade la entidad que "en el citado acuerdo se alega como único motivo para no proceder a la devolución del IVA 2009 que éste ha sido solicitado a una administración no competente, como consecuencia de un desacuerdo con el domicilio fiscal de la compareciente". Según la transcripción del

texto que ofrece la interesada, la AEAT motivaba la denegación de la devolución en los términos siguientes:

"La Inspección ha suscrito un informe a fecha 27 de octubre de 2010, instando el cambio de domicilio fiscal del obligado tributario proponiendo la modificación con efectos retroactivos desde la fecha de constitución de la interesada, de MUNICIPIO 2 (A Coruña) a MUNICIPIO 3 (Vizcaya).

(...)

En consecuencia se deniega la totalidad de la devolución solicitada, por considerar la Inspección que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral, como queda ampliamente acreditado en el informe que acompaña este acta".

- Con fecha 23 de marzo de 2011 la AEAT registró en la Junta Arbitral conflicto de competencia con la DFB, comunicándole que "desde el momento del planteamiento las administraciones en conflicto se abstendrán de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste".
- La entidad manifiesta haberse "interesado de una manera constante por la resolución del conflicto ante la Junta Arbitral, con el objeto de obtener la devolución del importe resultante de la liquidación de IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009. No obstante, al día de hoy, casi 5 años después, el conflicto planteado sigue sin resolverse, y como consecuencia de ello, tampoco se ha producido la devolución del IVA solicitado a la AEAT".
- Que "a la vista del tiempo transcurrido desde que finalizó el procedimiento inspector con el Acuerdo de liquidación (...) sin que el

conflicto planteado por la AEAT a posteriori se haya resuelto, no se justifica bajo ningún concepto el perjuicio económico que tal inactividad por parte de la Administración está causando"; considerando que "forma parte de su derecho como contribuyente que se resuelva el conflicto arbitral planteado hace casi 4 años para que pueda obtener la devolución del IVA solicitado en el periodo 12 del ejercicio 2009".

**6.-** La Diputación Foral de Bizkaia en el trámite de puesta de manifiesto del expediente previsto en el artículo 16. Cuarto RJACE, formuló alegaciones por medio de un escrito de 11 de diciembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 12, en el que se limita a ratificar íntegramente las alegaciones realizadas en su primer escrito de 16 de enero de 2013.

**7.-** Por su parte, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tras la concesión de la ampliación del plazo interesada, presentó alegaciones mediante un escrito de 5 de enero de 2015, registrado de entrada el siguiente día 16.

**8.-** En el trámite de puesta de manifiesto del expediente, notificado por la Junta Arbitral el 3 de diciembre de 2014, también formuló alegaciones ENTIDAD 1, tras la concesión de la ampliación del plazo en los términos interesados, mediante un escrito de 30 de diciembre de 2014, registrado de entrada el 29 de enero de 2015, en el que de acuerdo con los hechos expuestos en su anterior escrito de 4 de noviembre de 2014 aduce, en primer lugar, su "derecho a obtener la devolución del IVA solicitado", manifestando que 'la AEAT se refugia para no proceder a tal devolución en el hecho de que a su juicio no es claro el domicilio social de la Compañía'; añadiendo que "en la inspección que se lleva a cabo sobre este derecho a obtener la devolución del crédito (...) el órgano inspector no pone en duda la deducibilidad del IVA soportado, simplemente paraliza su devolución por considerar que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no es competente por razón del domicilio social".

En segundo lugar, alega la entidad "la obligación de proceder a la devolución por parte del Órgano en el que se ingresó el IVA soportado", argumentando en síntesis que existe jurisprudencia en la que se establece que en los supuestos de cambio de domicilio fiscal en los que se produce un cambio competencial para la exacción del impuesto, la devolución de las cuotas de IVA que pudiera corresponder debe realizarse por "el órgano ante el que se ha repercutido y por lo tanto ingresado el IVA", que en el presente caso sería la AEAT; pues, de lo contrario, se estaría produciendo un enriquecimiento injusto por parte de una de las Administraciones en detrimento de la otra.

En apoyo de su pretensión la entidad cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2010, recurso núm. 378/2009, según la cual:

"trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicarla un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico. [...] [E]s mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente el escrito solicitando la devolución ante la Administración en la que el domicilio de la entidad estuvo situado" (Fundamento Tercero).

Señala además que, de igual modo, la STSJ núm. 803/2011 del País Vasco de 24 de noviembre, recurso núm. 1328/2008, establece que:

"existe una regla general del IVA según la cual las compensaciones o devoluciones de las cuotas del IVA deberá realizarse por la Administración tributaria ante la que se ha generado el débito tributario, no pudiéndose producir el traspaso de saldos del IVA a compensar de una a otra Administración tributaria" (Fundamento Tercero).

Concluye su escrito reiterando a la Junta Arbitral que "proceda a resolver en el plazo de tiempo más breve posible el conflicto planteado por la AEAT con el objeto de que cese el perjuicio que le está causando la no obtención de la devolución (...)".

**9.-** Con fecha de 21 de agosto de 2015 se registra de entrada escrito de la Unidad Operativa Regional nº 1 del Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Estado de Hacienda, dando traslado a la Junta Arbitral de la queja presentada por la entidad ante dicho Consejo, y solicitando información sobre el estado de tramitación del conflicto promovido con fecha 23 de marzo de 2011 por la AEAT frente a la DFB. En el escrito de queja suscrito el 4 de noviembre de 2014 la entidad solicita al Consejo para la Defensa del Contribuyente que "proceda a interesarse ante la Junta Arbitral para la resolución del conflicto planteado y ante la Agencia Tributaria por la devolución de la cuantía de IMPORTE 1 euros junto a los intereses de demora correspondientes, y de esta manera evitar continuar con el grave perjuicio causado a esta compareciente".

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**1.-** Hay que comenzar reseñando, en su orden cronológico, los principales datos y antecedentes fácticos que se obtienen del expediente y que habrán de tomarse en consideración para resolver el conflicto y también para examinar, si la hubiere, la incidencia que ENTIDAD 1 pretende atribuirle a la resolución de éste procedimiento arbitral para obtener la devolución del IVA que en enero de 2010 solicitó a la AEAT, proponente del conflicto. Son estos:

- 21-06-2010: la AEAT comunica a la entidad el inicio de actuaciones inspectoras respecto de los 12 periodos mensuales del IVA del ejercicio 2009, autoliquidados en la Administración estatal.

- 21-06-2010: en esta misma fecha se levanta diligencia de constancia de hechos en la visita de la Inspección al domicilio declarado por la entidad, en el curso del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1, incoado por la Delegación Especial de la AEAT en Galicia.
- 28-09-2010: diligencia levantada por la Inspección Regional de la AEAT en Madrid en la visita efectuada a las oficinas que el GRUPO DE ENTIDADES 1 tiene en Madrid.
- 27-10-2010: Informe de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia concluyendo que el obligado tributario había tenido su domicilio fiscal en el DOMICILIO 1, en Bizkaia, desde el momento de su constitución.
- 14-12-2010: se incoa Acta de disconformidad en el procedimiento de inspección seguido con la entidad en la que se propone la denegación de la devolución de la totalidad del IVA solicitado, por considerar la Inspección que "el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral, como queda ampliamente acreditado -se dice- en el Informe que acompaña este Acta".
- 23-12-2010: la AEAT notifica a la DFB una propuesta de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1, de conformidad con el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, y con base en el referido Informe de 27 de octubre de 2010.
- 23-02-2011: vencimiento del plazo de dos meses al que se refiere el apartado 9 del artículo 43 del Concierto para que la DFB se pronunciara sobre el cambio de domicilio propuesto y la fecha a que se retrotraen los efectos.
- 18-03-2011: fecha de notificación de la Comunicación previa del planteamiento de conflicto frente a la DFB, efectuada por la AEAT a la

Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales del Ministerio de Economía y Hacienda.

- 18-03-2011: en esta misma fecha el Director General de la AEAT acuerda la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral al entender que la DFB discrepa del cambio de domicilio fiscal propuesto, por no haber contestado en el referido plazo de dos meses a la solicitud efectuada por la AEAT.
- 22-03-2011: la AEAT dicta Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el Acta de disconformidad de 14-12-2010, en el que "se deniega la totalidad de la devolución solicitada, por considerar la Inspección que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral (...)".
- 23-03-2011: se registra de entrada en la Junta Arbitral el conflicto frente a la DFB planteado por el Director General de la AEAT con fecha del anterior 18-03-2011.

**2.-** Conviene precisar que la única cuestión objeto del actual conflicto es la planteada por la AEAT frente a la DFB, y se ciñe a determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1. El asunto relativo a la devolución del IVA que la entidad solicitó a la AEAT en enero de 2010, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá, queda al margen de la discrepancia suscitada ante la Junta Arbitral por la AEAT, aunque todo parece indicar que fue precisamente aquella solicitud de devolución tributaria la desencadenante, en primera instancia, del presente conflicto.

La controversia a dilucidar 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 se efectuó en el DOMICILIO 1 (Bizkaia) desde su constitución el 21 de febrero de 2000 hasta el 23 de marzo de 2010, pretensión a la que se opone la DFB, que considera, por su parte, que el domicilio fiscal de la entidad está situado en territorio común desde el momento de su constitución, hasta su venta el 23 de marzo de 2010.

**3.-** Es doctrina reiterada de esta Junta Arbitral, confirmada por el Tribunal Supremo, que "a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisivo es dónde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios"; cuestión ciertamente compleja dado que, en contraste con la capital importancia que tienen las reglas imperativas de determinación del domicilio fiscal en orden a la aplicación de los distintos tributos, no se especifican en el Concierto Económico normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. De ahí que "la localización del domicilio fiscal (...) será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar". Así se señala, entre otras, en las resoluciones R4/2009, de 6 de marzo de 2009, expediente 5/2008 - confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2010, recurso núm.

191/2009-; R2/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 02/2010; R3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R4/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 04/2010; R5/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 05/2010; R6/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 06/2010; R8/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 33/2014; y R12/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 30/2014.

En múltiples resoluciones anteriores hemos venido insistiendo asimismo en destacar 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; R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010; R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010 -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013-; R4/2014, de 13 de octubre de 2014, expediente 2/2011; R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010; R8/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 33/2014; y R12/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 30/2014) señalando el Tribunal Supremo que "la expresión centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, es una expresión compleja (...) que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica" (Sentencias de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Cuarto; de 21 de febrero de 2014, recurso núm. 505/2012, Fundamento Cuarto; y de 18 de junio de 2015, recursos núms. 417/2013 y 471/2013, Fundamento Quinto).

Pues bien, al igual que en todas las precedentes, también la resolución de esta nueva discrepancia que mantiene la AEAT y la DFB respecto al lugar donde se lleva a cabo la gestión y dirección efectiva de ENTIDAD 1 (artículo 43. Seis del Concierto Económico y artículo 3. c) RJACE) requerirá el examen

de los diferentes elementos probatorios que obren en el expediente y la toma en consideración y la valoración conjunta de todas las circunstancias del caso, teniendo en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial a la que se dedica la sociedad y partiendo, claro, de la exposición que de todo ello hagan las dos Administraciones interesadas. Debe anticiparse, no obstante, que tanto el supuesto ahora examinado como las alegaciones desplegadas por las dos Administraciones en conflicto, como se verá, no difieren en lo sustancial de otros muchos ya analizados y resueltos por ésta Junta Arbitral.

**4.-** La Agencia Estatal de Administración Tributaria sostiene que la gestión administrativa y la dirección efectiva de ENTIDAD 1 se llevó a cabo en Bizkaia desde su constitución, pues desde la oficina de MUNICIPIO 2 (A Coruña) sólo se presta un servicio técnico que no se puede identificar con la gestión administrativa y la dirección efectiva desarrolladas en Bizkaia, según se desprende de los hechos relatados en el Informe de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia de 27 de octubre de 2010, resumidos en el Fundamento de Derecho 6º del escrito de planteamiento de conflicto:

1. ENTIDAD 1 tiene como único socio a ENTIDAD 2 con domicilio fiscal en el País Vasco.
2. En la escritura de constitución se nombra como administrador único a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 con domicilio en MUNICIPIO 6, Bizkaia.
3. ENTIDAD 4 (cabecera del Grupo GRUPO DE ENTIDADES 1) tiene una participación del 100 por 100 en la entidad ENTIDAD 2, que participa como socio único en el 100 por 100 de ENTIDAD 1.
4. En el domicilio fiscal declarado en MUNICIPIO 2 también figuran o han estado domiciliadas otras trece entidades titulares de "NOMBRE COMÚN DE GRUPO DE ENTIDADES 1", explotadoras de parques eólicos.

5. Las pruebas obtenidas durante la investigación del domicilio fiscal ponen de manifiesto que el declarado es un domicilio ficticio, encontrándose el verdadero en MUNICIPIO 3. Entre tales pruebas destacan:
  - a. Las manifestaciones de D. NOMBRE Y APELLIDOS 8, en calidad de secretaria de dirección, recogidas en diligencia extendida el 21 de junio de 2010 en el domicilio fiscal declarado por la entidad.
  - b. Las manifestaciones de D. NOMBRE Y APELLIDOS 9, en calidad de responsable de inversiones nacionales, recogidas en diligencia extendida el 28 de septiembre de 2010 por la Delegación Especial de la AEAT en Madrid en la visita realizada a las oficinas en Madrid del Grupo GRUPO DE ENTIDADES 1
6. Las bases de datos de la Seguridad Social acreditan que la sociedad no dispone de ningún trabajador ni existe constancia de cuenta de cotización.
7. Diferentes facturas recibidas por ENTIDAD 1, a pesar de ir dirigidas al domicilio fiscal de la sociedad, tienen un sello con la fecha de entrada en MUNICIPIO 3.
8. En el contrato celebrado en Madrid el 23 de marzo de 2010 entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 6 se fija como lugar de notificaciones a la primera el DOMICILIO 1, como domicilio de D. NOMBRE Y APELLIDOS 2.
9. El contrato "llave en mano" de construcción de las instalaciones del parque eólico de MUNICIPIO 7 entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 7 fue suscrito el 24 de abril de 2008 en MUNICIPIO 3.

10. La entidad ha sido titular de dos cuentas del BBVA gestionadas desde sucursales de Bilbao durante los años 2003-2006 y 2007-2009, respectivamente; y de una cuenta del Banco Popular Español gestionada desde una sucursal de Madrid, que se mantiene abierta en el año 2009.

De todo lo expuesto concluye la Agencia Tributaria que "desde la oficina de MUNICIPIO 2 (A Coruña) sólo se presta un servicio técnico que no se puede identificar con la gestión administrativa y la dirección efectiva, que se desarrollan en Vizcaya", invocando a este respecto el criterio sostenido por la Junta Arbitral en su resolución R 4/2009, dictada en el expediente 5/2008, cuya doctrina reproduce.

Añade la AEAT que "tanto los hechos a que se contrae el presente planteamiento de conflicto, como los fundamentos que acreditan su deslocalización y que justifican el cambio de domicilio propuesto por la AEAT a Vizcaya, son los mismos que concurrían en la sociedad ENTIDAD 8, [debe decir ENTIDAD 9] por lo que resulta especialmente relevadora 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" (Fundamento de Derecho 7º del escrito de planteamiento).

**5.-** En los siguientes Fundamentos de Derecho, expone la AEAT los argumentos que se resumen a continuación:

A. En el Fundamento de Derecho 8º ("Referencia al modus operandi del Grupo GRUPO DE ENTIDADES 1 con las sociedades que forman parte de su grupo") comienza por enumerar 22 sociedades anónimas con la denominación común de NOMBRE COMÚN DE GRUPO DE ENTIDADES 1, cada una con su correspondiente topónimo, acerca de las cuales afirma que entre 2009 y 2010 se trasladaron desde territorio común a territorio foral, añadiendo acto seguido que:

"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 las de traslado del domicilio fiscal a Vizcaya, para varias sociedades con independencia de su situación real y necesidades 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 NOMBRE COMÚN DE GRUPO DE ENTIDADES 1, es decir, explotadoras de parques eólicos; tratándose de "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".

B. Invoca finalmente la AEAT en el Fundamento de Derecho 9º el precedente constituido por las resoluciones de esta Junta Arbitral R 1/2008, de 24 de noviembre de 2008, expediente 1/2008 y R1/2009, de 28 de enero de 2009, expediente 2/2008, en las que consideró que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades de NOMBRE COMÚN DE GRUPO DE ENTIDADES 1, domiciliadas fiscalmente en territorio común, se realizaba en el Territorio Histórico de Bizkaia y, en consecuencia, declaró que su domicilio estaba situado en este último territorio.

La DFB 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.

Concluye la AEAT señalando que "estas resoluciones de la Junta Arbitral y del Tribunal Supremo son relevantes por una parte porque han determinado que el domicilio fiscal de las sociedades del Grupo GRUPO DE ENTIDADES 1 radica en Vizcaya por ser donde se realiza la gestión administrativa y dirección efectiva del negocio, y por otra parte porque los criterios en base a los cuales se entiende que el domicilio fiscal radica en Vizcaya son aplicables a ENTIDAD 1"; pues "dado que la empresa, desde su constitución en el año 2000 hasta su venta el 23 de marzo de 2010 carece de personal y locales propios, prestándosele por las sociedades del grupo GRUPO DE ENTIDADES 1 los servicios de administración y gerencia; siendo el grupo GRUPO DE ENTIDADES 1 quien asume por encomienda las labores administrativas de todas las empresas del grupo [atribuyéndosela) a una de las sociedades, que la desarrolla con su personal en Vizcaya; estando la contratación en Vizcaya, conforme a modelos utilizados por la matriz y firmados por personas que están o han estado al servicio de la administradora; llevándose la contabilidad en Vizcaya; expidiéndose las facturas emitidas en

Vizcaya, donde se custodian, trasladándose a Vizcaya las facturas recibidas, así como el resto de hechos puestos de manifiesto en este escrito y en toda la documentación anexa al presente escrito *de conflicto*, es claro que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 desde su constitución el 21 de febrero de 2009, hasta el 23 de marzo de 2010 estuvo en el DOMICILIO 1; de Vizcaya".

**6.-** La Diputación Foral de Bizkaia discrepa de los motivos aducidos por la AEAT y sostiene en su escrito de alegaciones de 16 de enero de 2013 que "el domicilio fiscal de la entidad está sito desde el momento de su constitución, hasta su venta el 23 de marzo de 2010 en territorio de régimen común, bien en el domicilio declarado [en Galicia] o en DOMICILIO 5 de Madrid (donde se encuentra el director de Control de Gestión, el archivo de la mayoría de los documentos contables, el director de Tesorería, etc.)", en virtud de los siguientes argumentos:

1. Para pronunciarse sobre el domicilio fiscal de la entidad, la AEAT no debería haber tenido en cuenta las manifestaciones de D<sup>a</sup>. NOMBRE Y APELLIDOS 8 (secretaria de dirección de la entidad) recogidas en la diligencia de 21 de junio de 2010, en la medida que contradicen la realidad empresarial contenida en las diligencias de 28 de septiembre de 2010 suscrita por la AEAT y de 10 de enero de 2013 incoada por la DFB. Asimismo, D<sup>a</sup> NOMBRE Y APELLIDOS 8 no ha sido en ningún momento apoderada de la entidad, ni puede estimarse a dicha persona su representante autorizado, no procediendo por tanto lo dispuesto en el artículo 107.2 de la LGT. Señala la DFB que en la misma fecha en que D<sup>a</sup> NOMBRE Y APELLIDOS 8 suscribió la diligencia con la AEAT, firmó otras relativas a otras entidades, siendo precisamente este hecho el que conduce a errores y a mezclar distintos expedientes y distintas personas físicas y jurídicas.

"En todo caso, las afirmaciones vertidas en la diligencia por dicha persona física sólo se deben tener en cuenta en la medida en que sus afirmaciones guarden relación directa con su puesto de trabajo y no en

relación con otro tipo de funciones (llevar a cabo contabilidad, archivo de justificantes, custodia de libros, elaboración de cuentas anuales, emisión de facturas, adopción de decisiones estratégicas, de financiación, etc.)", pues "tanto los hechos como la estructura de funcionamiento del GRUPO DE ENTIDADES 1 en relación con los parques eólicos (...) no es conocida por la totalidad del personal que forma parte del grupo y menos por una persona cuyas labores son la de secretaria"; de modo que "precisamente el desconocimiento de dicha empleada es la que le conduce a incurrir en errores tanto de hecho como relativos a la estructura operativa".

2. "[L]a AEAT pretende a través de la mención de otros hechos referidos a otras entidades así como a comportamientos mantenidos tanto por esta DFB como por parte de la Junta Arbitral, dar solución al supuesto objeto de conflicto pero sin llegar a analizar los hechos en detalle"; es decir, que "la AEAT con dicho comportamiento lo que pretende es que por parte de [esta] Junta Arbitral se prejuzgue la actual controversia en base a expedientes distintos y que se concluya y adopte criterio en base a otros obligados tributarios".

Sin embargo, subraya la DFB que "las conclusiones en relación con esta entidad deben alcanzarse en función de los hechos y circunstancias específicas que afectan a la misma".

3. Respecto a las afirmaciones de la AEAT recogidas en el escrito de 18 de marzo de 2011, señala:
  - a. La AEAT menciona sólo dos contratos firmados por la entidad (uno celebrado en Madrid, pero fijando como lugar de notificaciones el DOMICILIO 1; y otro suscrito en MUNICIPIO 3), cuando en realidad existen diversos contratos suscritos en territorio común o que designan el territorio común (Madrid, Pamplona) para celebrar, llegado el caso, el procedimiento arbitral; así como varias escrituras

públicas de adquisición de derechos de superficie en el MUNICIPIO 7 (Galicia).

- b. La persona autorizada en las cuentas bancarias indicadas por la AEAT es D. NOMBRE Y APELLIDOS 5 (Responsable de Tesorería del Grupo GRUPO DE ENTIDADES 1), que nunca ha tenido su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.
  - c. D<sup>a</sup> NOMBRE Y APELLIDOS 8 afirma que las funciones de supervisión de la entidad recaen sobre D. NOMBRE Y APELLIDOS 10 (Gerente de la Delegación noroeste de ENTIDAD 2), manifestación que resulta incongruente con la conclusión recogida en el informe de la AEAT de que "la empresa, desde su constitución en el año 2003 [debe decir 2000] hasta su venta el 23 de marzo de 2010 carece de personal y locales propios, prestándosele por las sociedades del grupo GRUPO DE ENTIDADES 1 los servicios de administración y gerencia; siendo el grupo GRUPO DE ENTIDADES 1 quien asume por encomienda las labores administrativas de todas las empresas del grupo a una de las sociedades, que la desarrolla con su personal en Vizcaya".
4. Las negociaciones efectuadas entre la mercantil compradora ENTIDAD 3 y ENTIDAD 2 como vendedor de las acciones de ENTIDAD 1 se efectuaron en Madrid, otorgándose la escritura de compraventa en Madrid el 23 de marzo de 2010. Además, se firmó por la entidad un contrato de compromiso de compraventa con ENTIDAD 3 que se elevó a público en Madrid el 3 de febrero de 2009.
  5. Aunque la Hacienda Foral de Bizkaia "es conocedora del criterio mantenido en Resoluciones y Sentencias tanto por la Junta Arbitral como por el TS, 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 (...)" . Y, a tal efecto, considera de suma importancia destacar que la construcción de un parque eólico se desarrolla en tres fases: promoción, construcción y operación y mantenimiento; y; "dado que las labores de gestión y dirección durante el periodo de promoción y construcción del parque son ejecutadas por el personal de ENTIDAD 5/ 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 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 5/ ENTIDAD 2 en Galicia".

6. Respecto de la doctrina del Tribunal Supremo que, al amparo del artículo 12.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, considera procedente aplicar lo dispuesto en el artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ante la falta de especificación en el Concierto Económico o en la LGT, y más en concreto, en relación con la referencia al "territorio en el que se encuentren domiciliados fiscalmente los administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado", señala la DFB que no puede perderse de vista que las personas físicas intervinientes en el desarrollo de la actividad de la entidad, en sus distintos aspectos (jurídicos, técnicos, contables, financieros, etc.) actúan como consecuencia de su relación como empleados por cuenta ajena del Grupo GRUPO DE ENTIDADES 1, grupo caracterizado por una gestión y dirección "profesionalizada", por lo que debe tenerse en cuenta no sólo el domicilio fiscal de los administradores o gerentes en el caso de personas físicas empleadas por cuenta ajena, sino el lugar del centro de trabajo al que los mismos están adscritos y donde al amparo de la legislación deben efectuar la prestación de sus servicios. Además, añade que "en todo caso, y con independencia de ello el administrador único de la entidad es ENTIDAD 2, cuyo domicilio fiscal [...] estaba sito en el Territorio Histórico de Araba hasta mediados del año 2010, fecha en la que se procedió a trasladar el mismo a Territorio

Histórico de Bizkaia"; y que "adicionalmente, y ante la insistencia, por parte de la AEAT, de reiterar el domicilio fiscal de D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, tanto como persona firmante de diversos documentos, fundamentalmente contratos, como persona física representante del Administrador Único, es importante resaltar que el centro de trabajo del mismo estaba sito en Araba", y que "de la mera lectura del escrito presentado por la AEAT a la Junta Arbitral cabe deducir que al Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 2 como tal le resultaba imposible ejercer de manera directa e individualizada las funciones correspondientes a un Administrador Único dado el número de entidades en la que ostentaba dicha calificación, por lo que para poder desempeñar su trabajo requería del soporte de un equipo de personal, por lo que en el caso concreto enunciado no puede intentar atraer el domicilio de la entidad al domicilio de la persona física per se, sino atendiendo a las circunstancias que rodean a la entidad y al personal soporte".

7. En lo referente a la oficina en la que se efectúa la contratación general de la sociedad, señala la DFB que la entidad ha suscrito contratos cuya firma ha tenido lugar en diferentes lugares (dos en MUNICIPIO 3 y el resto, cinco, en territorio común), estando sujetos a arbitraje generalmente en territorio común, y actuando asimismo generalmente D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 en su calidad de representante del Administrador único de la entidad; si bien, la DFB discrepa con la AEAT en que la decisión de realizar tales contratos provenga del mismo, pues las decisiones estratégicas de los parques son adoptadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques.
8. No puede atenderse al domicilio fiscal de ENTIDAD 5, posteriormente ENTIDAD 2 al ser absorbida por esta última entidad, para determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, ya que, por un lado, debe atenderse al personal del GRUPO DE ENTIDADES 1 que presta los servicios a la entidad así como al 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. Agrega al respecto la DFB las siguientes observaciones:

- a. A partir del 23 de octubre de 2009 los apoderados de la entidad tienen los centros de trabajo situados en distintos lugares (3 en País Vasco, 1 en Navarra y 2 en Territorio de Régimen Común).
- b. El GRUPO DE ENTIDADES 1 dispone en Madrid de una unidad coordinada por D<sup>a</sup> NOMBRE Y APELLIDOS 11 hasta diciembre de 2012, que asiste a las sociedades titulares de parques. Desde esa fecha ha asumido esas funciones D. NOMBRE Y APELLIDOS 12, con centro de trabajo en Pamplona.
- c. Hay una gran dispersión en la ubicación física de los departamentos o centros directivos de Grupo GRUPO DE ENTIDADES 1:

-Financiero: la mayor parte en Madrid.

-Jurídico: en Madrid.

-Tesorería: en Madrid desde 2010.

-Fiscal: en Pamplona.

-Dirección General: entre Madrid y Bilbao

9. En cuanto al lugar de archivo de los documentos y justificantes contables, una parte significativa de los mismos se encontraban archivados en Madrid, lugar donde efectuaba el Auditor de Cuentas Externo de la entidad el trabajo de campo.

10. 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 mensuales en Madrid.

11. 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 2/ ENTIDAD 5 sino a otras entidades del Grupo, cuyos centros de trabajo están en territorios: Madrid, Bizkaia y Navarra. Además, el responsable del Departamento y encargado de dar el visto bueno a todas las operaciones de la entidad es D. NOMBRE Y APELLIDOS 9, cuyo centro de trabajo está en Madrid.
12. La responsabilidad sobre los libros del IVA recae sobre el Departamento Fiscal, sito en Navarra. Este Departamento tiene a su cargo todas las actuaciones en materia tributaria, como reclamaciones o recursos.
13. La DFB discrepa con la AEAT en lo referente a las decisiones financieras de la entidad, pues sostiene que son adoptadas por el mencionado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, y no por D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, y que son ejecutadas por el Departamento de Tesorería, cuyo responsable tiene actualmente su centro de trabajo en Madrid.
14. La actividad de dirección y supervisión en lo referente a las decisiones estratégicas de los parques recae sobre D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, cuyo centro de trabajo está sito en Araba (hasta el 1 de julio de 2010, posteriormente está en Bizkaia); sobre D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, cuyo centro de trabajo está sito en Toledo; y sobre D. NOMBRE Y APELLIDOS 6, cuyo centro de trabajo está sito en Santiago de Compostela.
15. El único inmovilizado del que dispone la entidad consiste en derechos sobre bienes inmuebles sitos en territorio común, más en concreto en Pontevedra, Concellos de MUNICIPIO 5 y MUNICIPIO 4; por lo que concluye la DFB que

"[e]n todo caso, y del tenor literal del contenido del art. 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el cual se establecía que deberían concurrir la totalidad de los requisitos mencionados en el mismo, y dada la casuística que se plantea para ENTIDAD 1 (debe tenerse en cuenta que el domicilio del Administrador Único está sito en Araba, el centro de trabajo del representante de dicho Administrador Único también está localizado en Araba, dispersión de centros de trabajo y domicilios fiscales de los apoderados de la entidad: territorio común, Araba y Bizkaia), cabría la aplicación de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico en el art. 43, y, más en concreto, el criterio residual contenido en lo referente a la determinación del domicilio fiscal, es decir, habrá que atender al territorio en el [que] se encuentre el mayor volumen de inmovilizado, por lo que nuevamente no cabe sino concluir que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio común, ya que la totalidad del inmovilizado de la entidad está sito en Galicia".

7.- Señala, en fin, la DFB en apoyo de su pretensión que:

"resulta relevante que en relación con este expediente [...] las discrepancias en lo referente al domicilio fiscal de la entidad resultan relevantes hasta el momento en que las entidades inician su explotación. Es decir, hasta el momento en el que inician su actividad la Administración competente para gestionar, liquidar y efectuar labores de comprobación del [...] IVA, es la correspondiente a su domicilio fiscal. Precisamente hasta dicho momento temporal, (...) el parque en general, se encuentra en fase de promoción y construcción, lo cual implica que [...] la entidad se encuentra en una situación de solicitud de IVA a devolver por parte de la Administración competente, la de su domicilio fiscal, ya que ha soportado importantes cuotas de IVA [...] [Sin embargo, a partir del] momento en el que los parques efectúan la explotación, las cuotas de IVA soportadas son muy pequeñas y, a diferencia de ello, los parques tienen una cuantía importante de IVA repercutido. Ahora bien, 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".

**8.-** La Agencia Estatal de Administración Tributaria en las alegaciones finales se ratifica en las ya formuladas en su escrito de planteamiento rebatiendo, en los términos que seguidamente se resumen, los argumentos esgrimidos por la DFB:

1°. Respecto a su pretensión de localizar el domicilio fiscal en función de cuál sea la Administración tributaria competente para la exacción de un impuesto, señala la AEAT que con ello la DFB está obviando los puntos de conexión o pretendiendo acomodarlos en función de donde se declare ubicado el domicilio fiscal, operativa que califica como "desleal e interesada económicamente". "Ni el Concierto ni la legislación contemplan que el domicilio fluctúe en razón de que la actividad de una empresa se encuentre en una u otra fase de su proceso productivo", puesto que '[e]l domicilio fiscal es una cuestión de hecho y el pretender ubicarlo en un territorio u otro en función de la exacción de un tributo, en este caso el IVA, no deja de ser una distorsión interesada para favorecer la tributación en un determinado territorio. En otras palabras, 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°. Acerca del argumento alegado por la DFB de que durante la casi totalidad de los ejercicios a los que se refiere el presente conflicto, la actividad de la entidad se ha limitado a la promoción y construcción del parque eólico, y en ese periodo las tareas de "gestión administrativa diaria" se efectúan por el equipo técnico del 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 ENTIDADES 1, replica la AEAT que conforme a anteriores Resoluciones de esta Junta Arbitral hay un único domicilio fiscal posible y, aun reconociendo que parte de las actividades de dirección o gestión administrativa o técnicas se desarrollen en un territorio, se puede fijar el domicilio fiscal en otro territorio por ser donde coinciden la "mayoría de los elementos" definitorios de la "gestión administrativa y dirección efectiva de los negocios". Tras insistir en los datos contenidos en su escrito de planteamiento y rebatir los aportados en sus alegaciones por la DFB, señala la AEAT que "en definitiva, las tareas desarrolladas en el domicilio fiscal declarado inicialmente por el obligado tributario en territorio común son, por una parte, las de carácter técnico y por tanto puramente ejecutivas, de indudable importancia, pero claramente diferenciables de las tareas directivas a las que se refiere el artículo 43 del Concierto [...]. Por otra parte se realizan también en el domicilio fiscal declarado las labores de carácter gestor y administrativo, que son mínimas y han consistido en la centralización en un domicilio de correspondencia, notificaciones y facturas recibidas para su posterior remisión a MUNICIPIO 3 (Bizkaia), donde se realiza efectivamente la gestión administrativa de la entidad". Por ello, entiende la AEAT que es en este lugar donde tiene su domicilio fiscal la sociedad ENTIDAD 5/ ENTIDAD 2, administrador único de la entidad y sociedad encargada dentro de la estructura del GRUPO DE ENTIDADES 1 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. De ahí que concluya la AEAT que "[c]onsecuentemente, resulta indudable que ése es el lugar en el que se

encuentra "efectivamente centralizada la gestión administrativa" de la entidad".

3º. En cuanto a la aplicabilidad al presente caso, cuestionada por la DFB, tanto de las resoluciones de la Junta Arbitral R1/2008 y R1/2009 como de las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 y de 16 de junio de 2010, respectivamente, que las confirman desestimando los recursos interpuestos por la DFB, destaca la AEAT "los siguientes hechos considerados acreditados por las citadas Resoluciones y Sentencias:

a) Los conflictos 1/2008 y 2/2008 fueron planteados por la AEAT en relación con el domicilio fiscal declarado por 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 ENTIDADES 1.

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 3, por ser éste el lugar donde se localizaban la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las distintas sociedades.

d) Las sociedades firmaban con otras sociedades especializadas del GRUPO DE ENTIDADES 1 contratos de arrendamiento de servicios, de construcción de instalaciones, de puesta de 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 5/ 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 3, 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.

f) Tanto las Resoluciones de la Junta Arbitral como las Sentencias del Tribunal Supremo citadas reproducen textualmente los siguientes párrafos, representativos de la manera en la que desde el GRUPO DE ENTIDADES 1 se organizó la gestión y dirección de los distintos parques eólicos desplegados por toda la geografía española (...)

La Junta Arbitral resolvió ambos conflictos concluyendo que todas las sociedades titulares de parques eólicos habían tenido siempre su domicilio fiscal en Bizkaia y el Tribunal Supremo refrendó ambas conclusiones".

A la vista de todo ello, concluye la AEAT que los criterios utilizados y las conclusiones obtenidas por esta Junta Arbitral en las resoluciones R1/2008 y R1/2009, ratificadas por el tribunal Supremo, "resultan plenamente aplicables al presente conflicto, sin que ello implique una traslación puramente mecánica de aquéllas conclusiones al obligado tributario (...)".

4°. En cuanto a lo argumentado por la DFB acerca de que, de no admitirse que el domicilio fiscal de la entidad radica en territorio común atendiendo a que el domicilio fiscal del obligado tributario está situado en

el lugar en el que se llevan a cabo las labores técnicas del parque, éste habrá de estar localizado en territorio común que es donde se efectúan las "restantes labores de gestión y de dirección", y "a modo de cláusula de cierre", lo concreta en Madrid, DOMICILIO 5, alega la AEAT que:

"(...) el socio y administrador único del obligado es ENTIDAD 2, con domicilio fiscal en la actualidad en MUNICIPIO 3 (Bizkaia). ENTIDAD 2 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 que "en cuanto al citado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques 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 (...) El obligado tributario forma parte del GRUPO DE ENTIDADES 1 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".

No niega la AEAT el hecho, en el que hace hincapié la DFB, de que algunos de los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES 1 estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, ni tampoco el hecho de que el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, integrado por personal especializado y cualificado para la adopción de decisiones técnicas correspondientes a su ámbito, se reúna habitualmente en

Madrid. Ahora bien, resalta la AEAT la circunstancia de que de los catorce miembros del citado Comité, ocho desarrollan su labor profesional en Bizkaia (por ser allí donde tienen su centro de trabajo según reconoce la DFB), y, en todo caso, muestra su disconformidad con la afirmación de la DFB de 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.; señalando la AEAT que las personas que integran el citado Comité Ejecutivo "en ningún caso toman decisiones de las que constituyen la dirección de un negocio de la envergadura que tiene el despliegue de los parques eólicos del GRUPO DE ENTIDADES 1"; y que "la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad (...) corresponde en calidad de representante del administrador único, a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, cuyo centro de trabajo se encuentra situado en Bizkaia". Es, pues, D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, "representante único del administrador único, quien interviene en los actos más importantes de la vida de la sociedad (...) y quien realiza una labor de control y supervisión sobre las tareas desarrolladas por el gerente "de la delegación de ENTIDAD 2 en Galicia".

5°. La AEAT aporta al expediente la diligencia de constancia de hechos de fecha 21-06-2010 levantada por personal de la AEAT con D. NOMBRE Y APELLIDOS 13, en calidad de representante del administrador único de ENTIDAD 2, y extendida en el procedimiento de comprobación censal del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 10, también perteneciente al GRUPO DE ENTIDADES 1; aludiendo al conflicto núm 31/2010 en el que esta Junta Arbitral acordó en resolución R14/2013, de 24 de julio que el domicilio de la referida entidad no se encontraba desde su constitución en el domicilio declarado sino en el DOMICILIO 1 en Bizkaia; considerando la AEAT que "las citadas manifestaciones son perfectamente aplicables y trasladables a este conflicto, ya que el *modus operandi* es el mismo en las dos entidades".

6°. Por último, la AEAT considera innecesario aplicar el criterio residual para la determinación del domicilio fiscal contenido en el artículo 43 del

Concierto, "dada la abundancia y claridad de las pruebas que permiten la fijación del domicilio fiscal de la entidad en Bizkaia por aplicación del criterio principal del lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios (...)".

**9.-** Una vez analizados los hechos expuestos por las Administraciones contendientes y las alegaciones en las que sustentan sus pretensiones respectivas que, como queda dicho, reiteran en lo fundamental lo argumentado por ambas en otros conflictos arbitrales ya resueltos respecto de entidades dedicadas a la misma actividad empresarial, utilizando la misma estructura organizativa, hemos de recordar que esta Junta Arbitral en resoluciones R 1/2008 y R 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, estimó que el domicilio fiscal de las sociedades " NOMBRE COMÚN DE GRUPO DE ENTIDADES 1" a las que se referían los correspondientes conflictos no estaba situado en el 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 constituían la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa se realizaban por sociedades del GRUPO DE ENTIDADES 1 radicadas en el DOMICILIO 1 (Bizkaia).

Hemos venido manteniendo 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" (entre otras, resoluciones R1/2008, de 24 de noviembre de 2008, expediente 1/2008 -confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de febrero de 2010, recurso núm. 86/2009; R 1/2009, de 28 de enero de 2009, expediente 2/2008-confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2010, recurso núm. 155/2009-; R16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011; y R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011; y R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011 -confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de junio de 2015, recurso núm. 471/2013-).

La DFB considera que las conclusiones de las resoluciones R1/2008 y R1/2009 no deben extenderse mecánicamente a otros casos como el presente, distinguibles en su opinión de los precedentes, sin explicar en sus alegaciones en qué se diferencian ambos supuestos. Sucede, sin embargo, que 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 R1/2008 y R1/2009, y que el GRUPO DE ENTIDADES 1 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 ("NOMBRE COMÚN DE GRUPO DE ENTIDADES 1") 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 por los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES 1 para el conjunto de todas las sociedades de esta clase; por tanto, en el lugar donde aquéllos poseen los recursos personales y materiales necesarios para ello. Como se infiere de todos los antecedentes, este lugar es fundamentalmente el Parque Tecnológico de MUNICIPIO 3 (Bizkaia).

Así lo ha venido reiterando esta Junta. Arbitral en resoluciones R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010 (ENTIDAD 10) -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013-; R16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011 (ENTIDAD 11); R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011 (ENTIDAD 12); R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011 (ENTIDAD 13) -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 471/2013-; y R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010 (ENTIDAD 14), rechazando alegaciones de la DFB sustancialmente iguales a las desplegadas en el presente conflicto.

**10.-** Como también hemos dicho en resoluciones precedentes, no contradice lo anterior el hecho de que algunos de los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES 1 estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, hecho en el que hace hincapié la DFB y no niega la AEAT. En este sentido, la DFB 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 DFB 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 ENTIDADES 1 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 ENTIDADES 1, que adoptan las decisiones empresariales principales.

En este sentido, en nuestra resolución R11/2011, 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 15 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, hemos declarado que "la concurrencia de circunstancias tales como la localización de la oficina o dependencia desde la que se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dependiendo de las actividades ejercidas, la localización de la oficina en la que se lleve de modo permanente la contabilidad principal, y el lugar donde estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en un número adecuado para poder verificar y apreciar en debida forma las operaciones sociales, constituyen, o pueden constituir, datos fácticos muy relevantes para determinar el domicilio fiscal de una sociedad" (entre otras, resoluciones R4/2009, de 6 de marzo de 2009, expediente 5/2008, R29/2011, de 22 de diciembre de 2011, expediente 33/2008); y hemos declarado también que "el hecho de que la contabilidad se lleve a cabo 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; [considerando, en fin,] 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" (resoluciones R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010; R16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011; R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011; R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011; y R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010).

Es también doctrina reiterada del Tribunal Supremo, como se advierte en las ya citadas Sentencias de 18 de junio de 2015, recursos núm. 417/2013 y 471/2013 Fundamento Quinto; de 17 de octubre de 2013, recurso 538/2012, Fundamento Cuarto; y de 21 de febrero de 2014, recurso 505/2012, Fundamento Cuarto, que "el contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros

societarios resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, si no se tiene en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial"; de forma, pues, que "ante la falta de definición legal, ha de atenderse a las circunstancias concretas de cada caso y a las características de cada sociedad y a su actividad, en su conjunto, sin que pueda desvincularse el cúmulo de indicios descubiertos del dato fundamental de la actividad empresarial" (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013, Fundamento Quinto).

**11.-** Pues bien, a la luz de todas las consideraciones que anteceden, teniendo en cuenta la actividad empresarial desarrollada por la entidad, así como la inexistencia en el presente caso de singularidades que lo doten de diferencias relevantes respecto de aquéllos otros que, sobre los mismos presupuestos, ya fueron resueltos por esta Junta Arbitral y confirmados judicialmente por el Tribunal Supremo, hemos de concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se realizaban desde su constitución el 21 de febrero de 2000, hasta la fecha de enajenación de todas las participaciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, en el lugar donde realizaba sus actividades ENTIDAD 2, su único socio y administrador. Este lugar es notoriamente el Parque Tecnológico de MUNICIPIO 3 en Bizkaia, sin que sea necesario precisar el edificio concreto.

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.

**12.-** Examinada y resuelta en los términos recién expresados la única cuestión objeto del conflicto interpuesto por la AEAT sobre el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, no procede, como ya se anticipó, que esta Junta Arbitral efectúe pronunciamiento alguno sobre la cuestión previa y subyacente relativa a la competencia para la devolución del IVA solicitado por la sociedad a la AEAT en enero de 2010, y de la que únicamente se tiene noticia por los datos aportados y por las alegaciones por la propia entidad interesada, confirmados en el escrito

presentado en esta Junta Arbitral por el Consejo para la Defensa del Contribuyente y en la documentación que lo acompaña.

Pero sin entrar a dilucidar un asunto que es ajeno al conflicto interadministrativo suscitado, sí es menester efectuar algunas aclaraciones con el fin de dar respuesta a la petición que nos dirige la entidad interesada en el presente procedimiento y a la motivación que le lleva a plantearla, habida cuenta que la Junta Arbitral está obligada a resolver conforme a Derecho "todas las cuestiones que ofrezca el expediente" (artículo 67 del Concierto Económico), siempre que se correspondan con su ámbito de competencias; y además debe hacerlo teniendo a la vista no sólo el planteamiento y alegaciones de la Administración promotora del conflicto y también, claro, las formuladas de contrario por la otra Administración, sino atendiendo asimismo a las razones y argumentos esgrimidos en sus alegaciones por el contribuyente, en este caso, ENTIDAD 1.

En los dos escritos presentados en esta Junta Arbitral por la entidad compareciente, con el contenido que se resume en los Antecedentes 5 y 7 de la presente resolución, se advierte con meridiana claridad que ENTIDAD 1 está convencida de que la devolución del IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009, solicitada a la AEAT en enero de 2010, depende directa y únicamente de que la Junta Arbitral resuelva el presente conflicto; y considera, por tanto, que el retraso en la terminación del procedimiento es la causa de que aún no haya obtenido la referida devolución. De ahí que manifieste haberse "interes[ado] de una manera constante por la resolución del conflicto ante la Junta Arbitral, con el objeto -nos dice- de obtener la devolución (...)". Y de ahí también que considere que como "el conflicto planteado sigue sin resolverse (...) como consecuencia de ello, tampoco se ha producido la devolución del IVA solicitado a la AEAT"; "(...) se mantiene sin resolución el conflicto planteado en el ejercicio 2011 -añade-, y no se ordena a ninguna de las Agencias (sic) Tributarias la devolución del IVA debido". "A la vista del tiempo transcurrido desde que finalizó el procedimiento con el Acuerdo de liquidación (...) sin que el conflicto planteado por la AEAT a posteriori se haya resuelto, no se justifica

bajo ningún concepto el perjuicio económico que tal inactividad por parte de la Administración está causando"; afirmando, en fin, que "forma parte de su derecho como contribuyente que se resuelva el conflicto arbitral planteado hace casi 4 años para que pueda obtener la devolución del IVA solicitado en el periodo 12 del ejercicio 2009".

Con base en todo ello finaliza la entidad sus dos escritos reiterando ante la Junta Arbitral la solicitud de que "proceda a resolver en el plazo de tiempo más breve posible el conflicto planteado por la AEAT con el objeto de que cese el perjuicio que está causando la no obtención de la devolución (...)".

**13.-** Siendo estos los términos de la pretensión que ENTIDAD 1 hace valer en el procedimiento, hemos ante todo de precisar que esta Junta Arbitral sólo es competente para resolver conforme a Derecho (y con la celeridad que, en el marco de sus posibilidades, le exige el artículo 67 del CE) los conflictos que se susciten en los supuestos previstos en el Concierto Económico entre las Administraciones tributarias afectadas y para determinar, de acuerdo con los puntos de conexión en él establecidos, a cuál de ellas le corresponde la competencia que en el caso concreto se disputa. Pero en modo alguno puede sustituir a las Administraciones tributarias en la adopción de las decisiones que sólo a ellas les compete, ni tampoco puede revisar los actos administrativos dictados por las partes en conflicto ni emitir pronunciamiento alguno acerca de su legalidad o validez.

Por otra parte, conviene recordar que sólo son parte en el conflicto las Administraciones que en él se enfrentan, aunque esta Junta Arbitral es consciente de que en los conflictos interadministrativos en materia tributaria "siempre cabe descubrir -como advierte el Tribunal Supremo- interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o condicionar de la resolución del conflicto y que, como contribuyentes, tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que les corresponde como tales" (Sentencias de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, Fundamento Segundo; y de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Tercero). Máxime,

cuando en el conflicto arbitral sobre la domiciliación de un contribuyente lo que subyace, como en el presente caso, es la devolución de un IVA al que, al parecer, se tiene derecho. Y ello porque es precisamente el derecho a la deducción y, en su caso, a la devolución del IVA el que posibilita la neutralidad del impuesto, al permitir que el sujeto pasivo pueda recuperar las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios que utiliza para la realización de sus operaciones gravadas, constituyendo así una pieza esencial del sistema común de impuesto sobre el valor añadido. Teniendo reconocido asimismo el Tribunal Supremo, de conformidad con una consolidada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que "el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse perjudicado fatalmente por requisitos formales impuestos por la legislación estatal" (Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, Fundamento Tercero, y de 31 de marzo de 2014, recurso núm. 1547/2013, Fundamento Tercero).

No obstante, el titular del derecho debe facilitar su protección, de ahí que también el Tribunal Supremo haga notar que "para hacer efectivo un derecho reconocido, requisito primero y principal es solicitarlo, y además solicitarlo en forma, a través de los cauces que el Ordenamiento jurídico reserva al efecto" (Sentencia de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, Fundamento Cuarto).

**14.-** El simple repaso de los antecedentes reseñados permite apreciar que, en el concreto caso que aquí se contempla, el derecho que ENTIDAD 1 invoca ante esta Junta Arbitral a obtener la devolución del IVA solicitado a la AEAT en enero de 2010, no es que se encontrara "suspendido" a raíz del planteamiento del presente conflicto y en espera de su resolución, si no que ya había resultado explícita y formalmente "denegado" por la AEAT al margen y con independencia de la incoación de este procedimiento arbitral. En efecto, en el Acta de disconformidad levantada a la entidad el 14 de diciembre de 2010 la Inspección de la AEAT ya propuso la denegación de la devolución por no considerarse competente para su tramitación, al afirmar (antes de iniciar el siguiente 23 de diciembre de 2010 el procedimiento de cambio de domicilio,

conforme al artículo 43.Nueve del Concierto Económico) que estaba en el País Vasco el domicilio fiscal de la entidad. Y, más tarde, en el Acuerdo de liquidación de 22 de marzo de 2011, la AEAT rechazó resueltamente la solicitud de devolución, "por considerar (...) que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral".

Parece evidente, pues, que en dicho Acuerdo de liquidación la AEAT no solo denegó la devolución del IVA solicitado por ENTIDAD 1, sino que además decidió resolver, unilateralmente, el conflicto interadministrativo sobre la domiciliación de la entidad que ya había decidido plantear ante la Junta Arbitral, comunicándosele previamente (artículo 10 del RJACE) el anterior 16 de marzo de 2011 -registrado de entrada el siguiente día 18- a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, y acordando su efectiva interposición mediante escrito suscrito, en igual fecha de 18 de marzo, por el Director General de la Agencia Tributaria al entender rechazada por la DFB la propuesta de cambio de domicilio de ENTIDAD 1 en el procedimiento amistoso de cambio de domicilio fiscal iniciado el 23 de diciembre de 2010, tan pronto como transcurrió el plazo de dos meses sin contestación alguna de la Diputación Foral.

Por todo ello, nada cuesta comprobar que la devolución del IVA solicitada a la AEAT en enero de 2010 no podía depender de la resolución del presente procedimiento arbitral relativo a la domiciliación de la entidad, por la simple razón de que aquella devolución ya fue previamente denegada por la propia Agencia Tributaria y, según se dijo, esta Junta Arbitral carece de competencia para revisar la legalidad de los actos dictados por las Administraciones en conflicto. Ni tampoco, y por lo mismo, aquella devolución denegada en el Acuerdo de liquidación de 22 de marzo de 2011 pudo estar suspendida durante la pendencia de un conflicto cuya interposición se acordó por el Director de la Agencia Tributaria el anterior 18 de marzo de 2011, aunque no se registrara de entrada en la Junta Arbitral hasta el siguiente día 23.

Cuestión distinta es la de si ENTIDAD 1 consintió o no la denegación de la devolución acordada por la AEAT, pues, según la documentación remitida por el Consejo para la Defensa del Contribuyente junto al escrito presentado en la Junta Arbitral el 21 de agosto de 2015, no existe constancia de que ENTIDAD 1 interpusiera recurso o reclamación alguna contra el referido acuerdo denegatorio del derecho a la devolución invocado en esta sede arbitral; resultando asimismo que "ni durante el trámite de audiencia previo a la firma del acta de disconformidad [suscrita por la representante de la sociedad] ni durante el periodo de alegaciones posterior a la misma se habían presentado alegaciones por parte del obligado tributario".

**15.-** Aunque en el supuesto aquí examinado, insistimos, la devolución del IVA no estuvo suspendida sino que fue denegada, conviene aclarar que las Administraciones enfrentadas no podrán válidamente parapetarse en el deber de abstención impuesto por los artículos 66.Dos del Concierto Económico y 15,1 del RJACE, para acordar la suspensión automática de la devolución solicitada como consecuencia del planteamiento de un conflicto de competencias por razón del domicilio del solicitante, conforme a lo declarado por la Audiencia Nacional en Sentencia de 10 de abril de 2015, recurso núm. 473/2014, con base en la normativa comunitaria e interna del IVA y en doctrina del Tribunal Supremo (Sentencias de 31 de marzo de 2014, recurso núm. 1547/2013; y de 6 de mayo de 2014, recurso núm. 1664/2012) sustentada, a su vez, en abundante doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [que subraya la relevancia del derecho a la devolución del IVA como instrumento al servicio de la neutralidad del tributo y el papel central que este principio juega en el sistema común de impuesto sobre el valor añadido], concluyendo la Audiencia Nacional que "es contrario a Derecho acordar la suspensión automática de una devolución de IVA como consecuencia del planteamiento de un conflicto de competencias por razón del domicilio" (Fundamento Tercero).

Resulta, pues, que la normativa interna y, en lo aquí relevante, el artículo 66.Dos del Concierto Económico y el artículo 15,1 del Reglamento de la Junta

Arbitral, habrán de interpretarse de conformidad con la normativa europea y sus principios rectores; declarando el Tribunal Supremo que, desde la perspectiva del "desenvolvimiento del principio de neutralidad del IVA, en presencia de un sistema tributario nacional con distintos regímenes y distintas administraciones responsables de su correcta gestión y funcionamiento, la interpretación que ha de hacerse de la normativa interna en cuanto regula la coordinación y determinación de la administración territorial competente para hacerse cargo de la devolución, no puede resultar incompatible con el Ordenamiento de la Unión Europea, pues de serlo el efecto consecuente ha de ser la inaplicabilidad de la norma incompatible con la primacía de aquél (...)" (Sentencia de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Tercero)

Y en este sentido no cabe desconocer, en fin, que el mismo artículo 15 del RJACE, tras reiterar el deber de abstención que el artículo 66.Dos del Concierto impone a las Administraciones afectadas cuando se suscite el conflicto de competencias, añade en su apartado 2 que "hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral".

Luego, no parece existir argumento válido alguno para que la Administración que viniera gravando al contribuyente que solicita la devolución del IVA se abstenga de continuar sometiéndolo a su competencia hasta tanto se resuelva, o se solucione amistosamente, el conflicto planteado ante la Junta Arbitral, haciéndose cargo de la devolución del IVA solicitado sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que, tras la resolución del procedimiento arbitral, deban efectuarse entre las Administraciones afectadas; siendo doctrina del Tribunal Supremo que "el derecho a la devolución del IVA al que se tiene derecho no puede verse condicionado ni perjudicado -y es un

perjuicio la retención indebida por un plazo excesivo- por la complejidad de la normativa interna estatal para articular y coordinar las relaciones entre las administraciones responsables de gestionar el impuesto, y es evidente que teniendo derecho el contribuyente a la devolución del IVA la tardanza en la devolución por falta de un mecanismo con suficiente agilidad para determinar la administración responsable, menoscaba su derecho a obtener la devolución en un plazo razonable, aun cuando a la suma indebidamente retenida se sumen los intereses correspondientes. Siendo criterio de esta Sala -concluye el Tribunal Supremo- que aquella Administración que percibió los ingresos procedentes del IVA es la que debe hacer frente a las correspondientes devoluciones, sin perjuicio de los derechos y acciones que le pueda corresponder" (Sentencia de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Tercero).

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

**1°.-** Declarar que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (NIF LNNNNNNN) se encontraba desde su constitución, el 21 de febrero de 2000, hasta la fecha de enajenación de todas las participaciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, en el Parque Tecnológico de MUNICIPIO 3 en Bizkaia.

**2°.-** La terminación y archivo de las Actuaciones.

**3°.-** Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a ENTIDAD 1.

**4°.-** Comunicar al Consejo para la Defensa del Contribuyente la terminación del presente procedimiento arbitral