

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**
Conflicto: 6/2011
Administraciones afectadas:
Diputación Foral de Bizkaia
Administración del Estado
Objeto: Domicilio fiscal

Resolución: R 1/2016

Expediente: 6/2011

En la Ciudad de Donostia, a 27 de enero de 2016,

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 26 de abril de 2005, hasta el 23 de marzo de 2010, fecha en la que se procedió a la venta de todas las participaciones de la entidad a otra sociedad ajena al grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1, tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 06/2011, 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 11 de marzo de 2011, registrado en la Junta Arbitral el siguiente día 17.

Con base en los antecedentes y fundamentos de Derecho que posteriormente se analizan, la AEAT en su escrito de planteamiento solicita a la Junta Arbitral que declare que ENTIDAD 1, en adelante ENTIDAD 1 o "la entidad", tuvo su domicilio fiscal en Bizkaia, en concreto, en el DOMICILIO 1, desde el 26 de abril del 2005, 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 la mercantil ENTIDAD 3, fecha está 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 de 26 de abril de 2005 otorgada ante el notario de Bilbao D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, siendo su socio único y también Administrador único ENTIDAD 2, entidad participada a su vez en el 100 por 100 por ENTIDAD 4, que nombró como persona física para que la represente en el ejercicio del cargo a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, con domicilio en Bilbao; quedando fijado su domicilio social y fiscal en la DOMICILIO 2 de Toledo.

El objeto social estatutario de la entidad es la construcción de un parque de energía eólica que, de acuerdo con la información de que dispone la AEAT, había entrado en funcionamiento en la fecha en la que se produjo la transmisión de las acciones.

El 23 de marzo de 2010, mediante escritura pública otorgada ante un notario de Madrid, ENTIDAD 2 transmitió la totalidad de las acciones de la entidad a ENTIDAD 3, habiendo sido nombrada administrador único la entidad ENTIDAD 5. El domicilio fiscal de ENTIDAD 1 se trasladó a Madrid, DOMICILIO 3.

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

1º. Inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad en el que por la Dependencia Regional de Inspección de la

Delegación Especial de la AEAT de Castilla La Mancha se realizaron visitas los días 21, 22 de junio y 19 de julio de 2010 al domicilio fiscal declarado por ENTIDAD 1 en DOMICILIO 2 de Toledo, documentándose en diligencias los hechos observados, así como la documentación requerida y aportada por la sociedad.

Asimismo, la Inspección Regional de la AEAT de Madrid, con fecha 28 de septiembre de 2010, efectuó una visita a las oficinas que el grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 tiene en DOMICILIO 4 de Madrid. En dicha visita se requirió información sobre la forma de gestión, administración y gobierno de las distintas sociedades que forman parte del grupo y que promueven o han promovido parques eólicos, documentándose la información obtenida en diligencia de igual fecha.

A la vista de lo actuado en el 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 Delegación Especial de la AEAT de Castilla-La Mancha elaboró un Informe de fecha 21 de octubre de 2010 en el que se concluía que el obligado tributario había tenido su domicilio fiscal en Bizkaia, en DOMICILIO 1, desde su constitución el 26 de abril de 2005 hasta el 23 de marzo de 2010, fecha en la que se procedió a la venta de la entidad a otra sociedad ajena al grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1.

2º. Inicio por parte de la AEAT del procedimiento de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1 desde Toledo al DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 (Bizkaia), con base en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, y con efectos desde su constitución, el 26 de abril de 2005, hasta el 23 de marzo de 2010.

Con base en los datos y hechos constatados y documentados en las diligencias que se anexan a su escrito de planteamiento, y a los que más adelante se aludirá, considera la AEAT que "desde la oficina de Toledo

sólo se ha prestado un servicio técnico que no se puede identificar con la gestión administrativa y dirección efectiva [de ENTIDAD 1], que se desarrolla en Vizcaya"; por lo que con fecha de 23 de diciembre de 2010 la Agencia Tributaria notificó a la Diputación Foral de Bizkaia, conforme al artículo 43. Nueve del Concierto, que se pronunciase expresamente sobre la propuesta de retrotraer el cambio de domicilio de la entidad desde Toledo al País Vasco (en concreto, al DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1, en Bizkaia) desde el 26 de abril de 2005 hasta el 23 de marzo de 2010; acompañando a esta petición copia del Informe de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla La Mancha de 21 de octubre de 2010.

Transcurrido el plazo de dos meses desde la notificación a la DFB de la propuesta de cambio de domicilio fiscal, sin que esta 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 habían 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.

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. En este escrito de alegaciones iniciales manifiesta la DFB que "las conclusiones en relación con esta entidad [ENTIDAD 1] deben alcanzarse en función de los hechos y circunstancias específicas que afectan a la misma", y que la AEAT lo que pretende "a través de la mención de otros hechos referidos a otras entidades (...) es dar solución al supuesto objeto de conflicto pero sin llegar a analizar los hechos en detalle,

[y que] por parte de es[t]a 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" (Fundamento de Derecho 1º). Señala además la DFB que aún cuando conoce "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 -según dice- plantea la propia actividad que desarrolla la entidad, precisamente, durante el periodo de promoción y construcción del parque (...)" (Fundamento de Derecho 7º); considerando asimismo que "los hechos que afectan al presente expediente no son comparables con los de ENTIDAD 6, con lo cual no pueden alcanzarse a priori las mismas conclusiones y aplicar a hechos distintos, como pretende la AEAT, la Resolución de la Junta Arbitral del País Vasco de fecha 24 de noviembre de 2008 y la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de febrero de 2010" (Conclusión Cuarta).

5.- En el trámite de puesta de manifiesto del expediente previsto en el artículo 16.4 RJACE, la Diputación Foral de Bizkaia formuló sus alegaciones finales mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia, de fecha 4 de octubre de 2013, en el que se "ratifica íntegramente en las alegaciones realizadas (...) en el presente procedimiento arbitral el día 16 de enero de 2013, las cuales se dan por reproducidas en aras a la oportuna economía procedimental".

6.- ENTIDAD 1 presentó ante la Junta Arbitral el 8 de octubre de 2013, registrado de entrada el siguiente día 11, escrito de alegaciones afirmando que en la fecha de adquisición de ENTIDAD 1 el 23 de marzo de 2010 su "domicilio fiscal y social (...) se encontraba en la calle Oslo número 2, 45003, Toledo y fue trasladado a DOMICILIO 3, 28023, Madrid."

7.- Por su parte, la Agencia Estatal de Administración Tributaria presentó alegaciones mediante un escrito de 10 de octubre de 2013, registrado de entrada el siguiente día 14. En el referido escrito, además de ratificarse y dar

por reproducidos todos los antecedentes y los fundamentos de Derecho consignados en su escrito de planteamiento de conflicto, la AEAT rebate los argumentos esgrimidos en sus alegaciones por la DFB y se ratifica en su pretensión al entender que las alegaciones formalizadas de contrario por la DFB no alcanzan a desvirtuarla.

8.- El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- 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. 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 se efectuó en el DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1

(Bizkaia) desde su constitución el 26 de abril de 2005 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 la fecha de su venta.

2.- 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 datos y 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 hecho fundamental de la actividad empresarial a la que se dedica la sociedad y partiendo, claro, de la exposición que de todo ello hacen 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 esta Junta Arbitral.

3.- 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 Toledo 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 las

diligencias que documentan las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal y del Informe de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla-La Mancha de 21 de octubre de 2010, que se incorporan al escrito de planteamiento del conflicto y cuyo contenido se resumen en su Antecedente 3º y Fundamento de Derecho 6º:

1. El socio y administrador único de la entidad en el periodo comprendido entre la constitución de la empresa y la fecha de su venta a una entidad ajena al grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1, fue ENTIDAD 2, cuyo domicilio fiscal radica en el País Vasco, donde también tiene su residencia el representante del administrador único D. NOMBRE Y APELLIDOS 2.

2. Según la información obrante en el Registro Mercantil la entidad cuenta con seis apoderados, teniendo dos de ellos su domicilio en Bizkaia, uno en Araba, dos en Madrid y uno en Toledo.

3. En el mismo domicilio fiscal declarado por la entidad en Toledo figuran o han figurado domiciliadas otras cinco sociedades:

ENTIDAD 7

ENTIDAD 8

ENTIDAD 9

ENTIDAD 10

ENTIDAD 11

4. La entidad tiene abierta una cuenta bancaria desde 2005 en una sucursal de BBVA en Bilbao y otra cuenta en una sucursal del Banco de Vasconia en Vitoria, que en 2009 pasa a ser del Banco Popular.

5. D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, responsable de inversiones nacionales, en la Diligencia levantada por la Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid en la visita realizada el día 28 de septiembre de 2010 a las oficinas de Madrid del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1, manifestó 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".

6. En la estipulación 5.1 de la escritura de venta de acciones de 23 de marzo de 2010 ("Actuaciones a llevar a cabo por el Vendedor en la Fecha de Cierre") se dispone en el apartado b) lo siguiente (siendo "El Vendedor" ENTIDAD 2, y "las Sociedades" ENTIDAD 1 y otra):

"b) El Vendedor hará que las Sociedades:

1.- Resuelvan los Contratos de Administración y Gestión suscritos con ENTIDAD 2.

2.- Resuelvan los Contratos de Mantenimiento Eléctrico suscritos con ENTIDAD 12. ..."

De todo ello deduce la AEAT que "desde la oficina de Toledo sólo se ha prestado un servicio técnico que no se puede identificar con la gestión administrativa y dirección efectiva, que se desarrolla en Bizkaia"; resultando igualmente destacable que en la escritura de compraventa de acciones de 23 de marzo de 2010, se enumeran en la estipulación Primera diferentes "contratos de actividad" suscritos por la sociedad ENTIDAD 1 y vigentes en la fecha de venta; "contratos que permiten apreciar claramente que las actividades de construcción, montaje, puesta en marcha y mantenimiento de servicios tampoco se han realizado desde el domicilio fiscal de Toledo, sino que se han subcontratado íntegramente para su realización por otras sociedades del grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1". Recuerda la AEAT al respecto el criterio expresado por esta Junta Arbitral en su Resolución 4/2009, cuya doctrina reproduce.

7. Añade la AEAT en el Fundamento de Derecho 7º que "tanto los hechos a que se contrae el presente planteamiento de conflicto de la sociedad ENTIDAD 1, 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 13 [debe decir " ENTIDAD 13."] por lo que resulta especialmente reveladora la conformidad expresa de la DFB realizada el

22/06/2010 con el traslado de domicilio fiscal propuesto por la D.E. de la AEAT en Galicia."

4.- 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 SOCIEDADES 1 con las sociedades que forman parte de su grupo") comienza por enumerar 22 sociedades anónimas con la denominación común de DENOMINACIÓN COMÚN DE SOCIEDADES 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 cambiando 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. Al respecto, reiteramos las manifestaciones realizadas tanto por D.

NOMBRE Y APELLIDOS 3 (y documentadas en diligencia de fecha 28/09/2010, Anexo IV), como responsable de control de gestión de la unidad de promoción y venta de parques de ENTIDAD 2, como las realizadas vía telefónica por D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, responsable de la dirección fiscal del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 (antecedente de hecho tercero).

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 decisiones sobre constitución de sociedades, traslado de sus domicilios, otorgamiento de poderes y desembolso de dividendos pasivos que afectan colectivamente a conjuntos de sociedades de DENOMINACIÓN COMÚN DE SOCIEDADES 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 los precedentes constituidos por las resoluciones de esta Junta Arbitral R1/2008, de 24 de noviembre de 2008, expediente 1/2008 y R1 /2009, de 28 de enero de 2009, expediente 2/2008, en las que se consideró que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades de DENOMINACIÓN COMÚN DE SOCIEDADES 1, domiciliadas fiscalmente en territorio común, se realizaba en el Territorio Histórico de Bizkaia y, en consecuencia, se 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 SOCIEDADES 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 2005, carece de personal y locales propios, prestándosele por sociedades del grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 los servicios de administración y gerencia, así como los de construcción, montaje, puesta en marcha y mantenimiento del parque eólico; siendo el grupo GRUPO DE SOCIEDADES 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; 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 hasta la fecha de su venta el 23 de marzo de 2010 a una sociedad ajena al grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1, ha estado en DOMICILIO 1, de Vizcaya."

5.- 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, en territorio de régimen común o bien en DOMICILIO 2 de Toledo o bien en DOMICILIO 4 de Madrid, en virtud de los siguientes argumentos:

1º. "[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".

En particular, aludiendo a la referencia que la AEAT hace al comportamiento mantenido por la Hacienda Foral de Bizkaia con ENTIDAD 13, afirma que "el hecho de que la DFB en relación con dicho expediente no procediera a continuar litigando con la AEAT en absoluto puede hacer presumir que con los hechos que afectaba dicho expediente [sic] suponga que presta su conformidad de manera tácita a todos los expedientes que se planteen y todo ello y sin perjuicio de que las circunstancias que rodearon a aquel expediente y que dio lugar a que se declinara por la DFB continuar con el procedimiento no deben ser objeto de explicación expresa en el presente expediente que nada tiene que ver." Pues con ello, a su juicio, la AEAT pretende que se prejuzgue la actual controversia en base a expedientes y antecedentes distintos.

2º. Respecto de la doctrina del Tribunal Supremo que menciona la AEAT, entre otras, en Sentencia de 16 de junio de 2010, 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 SOCIEDADES 1"; y añade que al tratarse de un grupo cotizado en Bolsa, una de sus características inherentes es que en las mismas se ejerce 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". En cuanto a D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 se resalta que sus actuaciones profesionales han sido realizadas en su centro de trabajo en Araba, salvo aquellas en las que expresamente se cita otro lugar distinto.

3°. Respecto al Informe de la AEAT de 21 de octubre de 2010 en el que se alcanza las conclusiones de que el domicilio fiscal de la entidad no está en el local sito en Toledo, afirma la DFB que "el actuario mantiene dicha conclusión (...) aplicando al obligado tributario los mismos principios que a otras entidades con domicilio fiscal en el mismo local, en concreto, ENTIDAD 14, pero sin que (...) se haya aportado prueba alguna de los hechos que considera probados (...)". Entiende la DFB que en el referido Informe "el actuario llega a conclusiones sobre hechos que pudieran no ser aplicables a ENTIDAD 1, sobre la base de que se gestionaba la entidad desde las oficinas de Toledo igual que las 4 [sociedades] sobre las que se había efectuado diligencia en dicha fecha"; afirmándose que "es seguro que dichos hechos no son iguales a

los de ENTIDAD 14, que es la que toma por modelo, resultando dicha extrapolación desafortunada ya que la entidad, ENTIDAD 1, fue objeto de enajenación una vez concluidas en su totalidad las labores de promoción y construcción, es decir, en fase de explotación, lo cual implica una diferencia sustancial a efectos de las conclusiones a alcanzar, ya que la gestión de las ventas de la entidad era efectuada por un tercero, ENTIDAD 15, con domicilio en Madrid".

4°. En la determinación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 no puede atenderse al domicilio de ENTIDAD 16, posteriormente ENTIDAD 2 al ser absorbida por esta última entidad, ya que no sólo se reciben servicios de ENTIDAD 2, sino también de otras entidades del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 y que, en todo caso, los servicios recibidos deben analizarse y posteriormente, atender al personal del grupo que los presta así como el territorio en el que se prestan. Agrega al respecto la DFB las siguientes observaciones:

- En el Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 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 16/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 3, cuyo centro de trabajo está situado en Madrid.

- 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.

Los Departamentos del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 se encuentran sitos 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.

5. "Aún 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...". Añade tras ello la DFB que "el contrato de arrendamiento de servicios suscrito entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 16 contempla no sólo la prestación de servicios administrativos sino aquellos servicios directamente relacionados con la Promoción e investigación, plan de viabilidad, estudios y proyectos, gestión de permisos, licencias y autorizaciones y por último la gestión y dirección del proyecto"; y agrega que "el hecho de que ENTIDAD 16 tuviera que desempeñar la totalidad de las labores objeto del contrato, es lo que, precisamente, da lugar a que la gestión administrativa y dirección de los negocios, entendida desde el punto de vista administrativo puro, tenga un peso específico muy pequeño, en términos relativos, con el resto de funciones. Que es por ello por lo que es de suma importancia el conocer cómo se desarrolla la construcción, en sentido más amplio, de un parque eólico hasta el momento en el cual se procede a su explotación. Que la construcción de un parque

eólico, conlleva lo que se pueden denominar 3 fases: promoción, construcción y operación y mantenimiento". Pasa seguidamente el escrito a explicar las aludidas fases, que son las siguientes:

- Promoción: "Dicha fase requiere un periodo temporal de unos 3 ó 4 años. En este período 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. NOMBRE Y APELLIDOS 5, cuyo centro de trabajo está sito precisamente en el lugar del domicilio social de la entidad, Toledo, ya que al mismo conjuntamente con el resto del equipo le compete el ejercicio de las funciones propias de la promoción del parque. Téngase en cuenta que en esta fase la gestión y dirección de las actuaciones necesarias para llevarla a cabo, es efectuada por el mencionado Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 5 y el resto del equipo de ENTIDAD 16 / ENTIDAD 2 en la Delegación de Toledo."

-Construcción: Oscila entre seis y nueve meses, dependiendo del tamaño del parque.

-Operación y mantenimiento: Durante un plazo aproximado de 20 años. Alega la Diputación Foral de Bizkaia que "dado que las labores de gestión y dirección son ejecutadas por el personal de ENTIDAD 16 / 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 hasta el momento del inicio de su explotación. A partir del inicio de su explotación, adquiere particular importancia el hecho de que la gestión y dirección, al menos, con los clientes y/o clientes potenciales es realizada por un tercero con domicilio en Madrid que se denomina ENTIDAD 15. A lo cual debe aunarse que el control de la energía vendida y de la facturación que por dicho concepto debe efectuarse es realizada por la Delegación de Toledo".

6°. "Las actividades de gestión administrativo financiera ejercidas por la Delegación de Castilla-La Mancha no pueden ser despreciadas por parte de la AEAT ni por parte de esa Junta Arbitral, sobre el argumento de que el

soporte dado por dicha delegación es técnico y no debe ser tenido en cuenta a efectos de determinar el domicilio fiscal de la entidad, ya que es en dicha delegación donde se promueve la constitución de la entidad así como la de presentarse a los concursos oportunos para poder iniciar su actividad, es decir, no sólo labores de gestión sino también de dirección y todo ello y sin perjuicio de lo comentado en la alegación anterior en lo referente a las labores de promoción y construcción. Que dichas labores recaen en [el] Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 5, lo cual al amparo del criterio enunciado por la AEAT en el informe emitido por la misma, dichas actuaciones deben ser entendidas al menos como actividades de gestión o de dirección pero incardinadas dentro de las funciones efectuadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1. Que a dicha afirmación debe aunarse el hecho de que al encontrarse la entidad en fase de explotación el control de la facturación, energía vendida, es responsabilidad de dicha persona física".

7°. En lo que respecta a las negociaciones mantenidas entre el Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 y la entidad compradora de ENTIDAD 1, el interlocutor fundamental por parte del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 fue D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 y las negociaciones fueron efectuadas en Madrid, Territorio Común.

8°. El hecho de que el domicilio de la entidad no esté en Toledo no implica que esté sito en el País Vasco, ya que la gestión administrativa y la dirección se efectúa de manera mayoritaria en territorio común.

9°. "Que en el supuesto de que la pretensión del actuario de la AEAT fuera identificar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, con el de ENTIDAD 16/ ENTIDAD 2, se ha padecido por parte del mismo un error ya que al amparo de dicho criterio, el domicilio fiscal hubiera estado sito en Bizkaia, posteriormente en Araba y por último nuevamente en Bizkaia, y no únicamente en este último territorio. Téngase en cuenta los distintos domicilios fiscales de dichas entidades. Que, a mayor abundamiento, y

supuesto que, de acuerdo con lo mencionado en puntos anteriores, se estimara que no se puede precisar el territorio en el que se encuentra el domicilio fiscal de la entidad, debiera aplicarse el criterio establecido en el art. 43 del Concierto Económico, de forma que el domicilio fiscal se encontrara sito en el territorio en el que se encuentre la mayor cuantía de inmovilizado. En este aspecto (...) el inmovilizado material que posee la entidad se encuentra sito en Territorio Común, por lo que el domicilio de la entidad estaría sito en dicho territorio".

6.- Termina la DFB su escrito de alegaciones formulando las conclusiones siguientes:

1ª. "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".

2ª. No cabe concluir como pretende la AEAT que el domicilio fiscal de la entidad no está en Toledo estando entonces sito allí donde se encuentren las oficinas de ENTIDAD 2 en MUNICIPIO 1, sino que habrá que atender al territorio en el que se efectúan las labores de gestión administrativa y dirección de ENTIDAD 1, ya que a ésta no sólo le presta servicios ENTIDAD 16/ENTIDAD 2 sino otras entidades del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 como es el caso de ENTIDAD 17, ENTIDAD 18, etc.

3ª. Que si se atendiera al domicilio de administradores y apoderados ello daría lugar a constantes cambios en el domicilio fiscal y que la utilización de dicho criterio de manera aislada y sin tener en cuenta las demás circunstancias que rodean a la entidad, pudiera dar lugar a constantes cambios de domicilio que no se corresponderían con los territorios en los que se lleva la gestión y la dirección de la entidad.

4ª. "Que los hechos que afectan al presente expediente no son comparables con los de ENTIDAD 6 con lo cual no pueden alcanzarse a priori las mismas conclusiones y aplicar a hechos distintos, como pretende la AEAT, la Resolución de la Junta Arbitral del País Vasco de fecha 24 de noviembre de 2008 y la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de febrero de 2010."

5ª. Aún 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 en una empresa como ENTIDAD 1, no pueden despreciarse las labores

efectuadas por la Delegación de Castilla-La Mancha por entender que se corresponden con temas técnicos". Esta afirmación, sostiene la DFB, "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".

6ª. 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 el Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 5.

7ª. Además de todo lo anteriormente expuesto, la gestión de ventas de la entidad es efectuada por un tercero, denominado ENTIDAD 15, cuyo domicilio está sito en Madrid.

8ª. 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 4 de Madrid.

9ª. 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.

7.- 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 Toledo, mientras que las "decisiones estratégicas" se llevan a cabo desde el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del grupo GRUPO DE SOCIEDADES 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".

"En relación a las actividades integrantes de la "gestión administrativa" de la entidad, interesa determinar el alcance de la actividad desarrollada por el obligado tributario en Toledo, y en este sentido hay que señalar que ésta ha consistido básicamente durante el período considerado, en la firma de unos contratos de Administración y Gestión -relacionados en el Antecedente de Hecho Tercero del escrito de planteamiento del conflicto- con una empresa del grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1, ENTIDAD 2. Y respecto de las actividades relativas a la explotación del parque eólico, la gestión de las ventas se realizaba por la sociedad ENTIDAD 15, quien representaba al obligado tributario como agente vendedor en el mercado de producción en virtud de contrato de representación de fecha 24 de octubre de 2007. Con posterioridad, en fecha 1 de febrero de 2010, se suscribió nuevo contrato entre ambas partes en el que, si bien variaba el clausulado, las relaciones comerciales entre los contratantes se mantenían idénticas en esencia". En este último contrato destaca, como elemento representativo de la participación que en esta fase de producción de electricidad tenía el personal técnico de la Delegación de ENTIDAD 2 de Castilla La Mancha, su cláusula decimocuarta "NOTIFICACIONES", que establece lo siguiente:

"Todas las notificaciones o comunicaciones requeridas que deban hacerse entre las partes en relación con este Contrato deberán hacerse por escrito, a través de fax, burofax, o por correo electrónico. Las notificaciones o comunicaciones se entenderán recibidas por la Parte a la que vayan dirigidas en la fecha que se indique en la correspondiente confirmación de entrega del envío del fax, burofax o correo electrónico.

Todas las notificaciones se enviarán como

sigue: Las dirigidas al Productor:

Persona de contacto: NOMBRE Y APELLIDOS 6

Nº de teléfono: NNNNNNNNNN

Nº de Fax: NNNNNNNNNN

Correo electrónico: CORREO ELECTRÓNICO 1

"En definitiva, -concluye en este punto la AEAT- las tareas desarrolladas en el domicilio fiscal declarado 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 cuando localiza el domicilio fiscal de una entidad en el lugar donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de los negocios; y por otra parte, las 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 1, donde se realiza efectivamente la gestión administrativa de la entidad."; por lo que para la AEAT resulta indudable que el DOMICILIO 1 es el lugar en el que se encuentra "efectivamente centralizada la gestión administrativa" de la entidad.

3°. 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 GRUPO DE SOCIEDADES 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 1, 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 GRUPO DE SOCIEDADES 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 16/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.

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 GRUPO DE SOCIEDADES 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 (...)".

Añade la AEAT que "en este mismo sentido se ha pronunciado recientemente es[t]a Junta Arbitral cuando en sus Resoluciones 14/2013, (correspondiente al conflicto 31/2010 planteado por la AEAT en relación con el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 19 y 16/2013, anteriormente citada, rechaza en sus Fundamentos de Derecho 15 y 8, respectivamente, unas alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia sustancialmente iguales a la ahora rebatida (...)".

Destaca asimismo la AEAT que en el Fundamento de Derecho 8 de la Resolución 16/2013, respecto de la alegación efectuada por la DFB en cuanto al criterio contenido en las Resoluciones 1/2008 y 1/2009, la Junta Arbitral declara que "la conclusión que la Diputación Foral de Bizkaia parece considerar absurda es precisamente la que alcanzamos en dichas resoluciones (...)".

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 4, alega la AEAT que: "(...) el socio y administrador único del obligado es ENTIDAD 2, con domicilio fiscal en la actualidad en MUNICIPIO 1 (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)"; invocando, a este respecto, la AEAT lo declarado por la Junta Arbitral en la Resolución 10/2012, de 26 de julio, relativa al conflicto 7/2010.

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 (...)" ; invocando asimismo las referencias que efectúan las Resoluciones 14/2013 y 16/2013 de la Junta Arbitral en sus Fundamentos de Derecho 16 y 9, respectivamente, a las funciones del citado Comité.

"El obligado tributario -concluye la AEAT- forma parte del grupo GRUPO DE SOCIEDADES 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".

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 7, 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 19, también perteneciente al grupo GRUPO DE SOCIEDADES 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 de MUNICIPIO 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°. La AEAT muestra su disconformidad con la afirmación de la DFB acerca de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se encuentre en territorio común porque es en dicho territorio donde se reúne de forma mayoritaria el referido Comité Ejecutivo, manteniendo la AEAT que "este órgano ejecuta las grandes decisiones estratégicas adoptadas por ENTIDAD 2 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. En consonancia con lo anterior, las personas que integran el citado Comité Ejecutivo son personal especializado, cualificado para la adopción de decisiones técnicas correspondientes a su ámbito, pero que 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 GRUPO DE SOCIEDADES 1."

7°. Respecto al criterio subsidiario para determinar el domicilio fiscal en función de dónde se encuentre el mayor volumen de inmovilizado de la entidad, la AEAT estima innecesario considerar este criterio residual, 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, conforme establece el artículo 43 del Concierto Económico.

8.- 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 R1/2008 y R1/2009, 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 "DENOMINACIÓN COMÚN DE SOCIEDADES 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 las empresas se realizaban por sociedades del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1 radicadas en el DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 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; R1/2009, 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 -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2015, recurso núm. 415/2013-; y R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011 -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2015, recurso núm. 468/2013-; 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 GRUPO DE SOCIEDADES 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 ("DENOMINACIÓN COMÚN DE SOCIEDADES 1") de los trabajos preparatorios 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 GRUPO DE SOCIEDADES 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 DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 (Bizkaia).

Así lo ha venido reiterando esta Junta Arbitral en resoluciones R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010 (ENTIDAD 19) -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 7) -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2015, recurso núm. 415/2013; R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011 (ENTIDAD 10) -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2015, recurso núm. 468/2013; R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011 (ENTIDAD 8) - 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 20) y R17/2015, de 19 de octubre de 2015, expediente 15/2011, rechazando alegaciones de la DFB sustancialmente iguales a las desplegadas en el presente conflicto.

9.- Como también hemos dicho en resoluciones precedentes, no contradice lo anterior el hecho de que algunos de los órganos centrales del grupo GRUPO DE SOCIEDADES 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 GRUPO DE SOCIEDADES 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 parque[s] 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 GRUPO DE SOCIEDADES 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 21 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 -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2015, recurso núm. 415/2013-; R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011-confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2015, recurso núm. 468/2013-; R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011; y R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010) y R17/2015, de 19 de octubre de 2015, expediente 15/2011.

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 21 de febrero de 2014, recurso 505/2012, Fundamento Cuarto, y de 17 de octubre de 2013, recurso 538/2012, 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, sino 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).

10.- 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 26 de abril de 2005, 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 DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 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.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1°.- Declarar que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (NIF: LNNNNNNNN), se encontraba desde la fecha de su constitución, el 26 de abril de 2005, hasta la fecha de enajenación de todas las acciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, en el DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 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.