

JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO Conflicto: 2/2008 Administraciones afectadas: Diputación Foral de Bizkaia Administración del Estado Objeto: Domicilio Fiscal

Resolución. R 1/2009

Expediente 2/2008

En la ciudad de Vitoria Gasteiz, a 28 de enero de 2009

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de las entidades (ENTIDAD 1), (ENTIDAD 2), (ENTIDAD 3), (ENTIDAD 4), (ENTIDAD 5), (ENTIDAD 6) y (ENTIDAD 7), que se tramita por esta Junta Arbitral con el número de expediente 2/2008.

I. ANTECEDENTES

1. Con fecha 12 de marzo de 2008 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito de planteamiento de conflicto del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). El conflicto versa sobre el domicilio fiscal de las entidades (ENTIDAD 1), (ENTIDAD 2), (ENTIDAD 3), (ENTIDAD 4), (ENTIDAD 5), (ENTIDAD 6) y (ENTIDAD 7), (en adelante, las sociedades) hasta el ejercicio 2003, las cinco primeras, y hasta el ejercicio 2004, las otras dos. A la

fecha del planteamiento del presente conflicto todas esas empresas habían sido absorbidas por (Entidad absorbente) y, por ello, en tanto que interesada, se le ha dado traslado de las oportunas comunicaciones y ella, por su parte, ha formulado las alegaciones que ha estimado por conveniente.

2. El escrito de planteamiento expone en síntesis los siguientes antecedentes:

Con fecha 12 de febrero de 2008 el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) notificó a la AEAT resolución por la que, entre otras disposiciones, declara la nulidad de pleno derecho de los acuerdos de cambio de domicilio adoptados por el Delegado de la AEAT en Valladolid el 20 de marzo de 2006, así como de la resolución del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de 5 de mayo de 2006, acordando la no tramitación, por no ser oficina competente para ello, de solicitudes de devolución del IVA, ejercicio 2003, en el caso de las cinco primeras empresas citadas y, ejercicio 2004, en el caso de las dos restantes. A juicio del Director General de la AEAT la nulidad de dicho acuerdo implica que la situación se retrotrae al momento anterior a su adopción, que resulta de las siguientes actuaciones:

- A la vista de la propuesta del Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, el Delegado de la AEAT adoptó el acuerdo de inicio del procedimiento de cambio de domicilio establecido en el artículo 43.9 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco. La propuesta del Delegado consistía en el cambio del domicilio declarado por las sociedades, en Valladolid, (domicilio de Valladolid) al de (domicilio de Municipio de Vizcaya), en Vizcaya. Los efectos del cambio de domicilio se extienden, dependiendo de las entidades hasta 2003 o hasta 2004.
- El Servicio de Inspección Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia emitió un informe en el que se concluía que no procedía el cambio de domicilio fiscal de

las sociedades al Territorio Histórico de Vizcaya.

- En vista de la discrepancia, la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León prosiguió el procedimiento de cambio de domicilio, en el que, tras la correspondiente puesta de manifiesto del expediente, notificada el 14 de febrero de 2006, la entidad interesada ((ENTIDAD ABSORBENTE) como sociedad absorbente) formuló sus alegaciones el 2 de marzo de 2006. El procedimiento concluyó con el acuerdo finalmente declarado nulo por el TEAC.

3. En sus Fundamentos de Derecho en el escrito de planteamiento de conflicto alega lo siguiente:

- 1º) La declaración por el TEAC de la nulidad de la resolución del Delegado de la AEAT en Valladolid declarando el cambio de domicilio fiscal de las sociedades se basó en que la unilateralidad de esta declaración era contraria al procedimiento establecido en la Ley del Concierto Económico, que establece la competencia de esta Junta Arbitral para resolver las discrepancias acerca del domicilio de los obligados tributarios, sin que fuese aceptable en contra de ello el argumento de la falta de constitución de dicho órgano. Dicho motivo de nulidad no es incompatible con el principio de conservación del acto administrativo establecido en los artículos 64 y siguientes de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) Ley 3011992, de 26 de noviembre.

En virtud de dicho principio debe considerarse actuación procedimental correcta la desarrollada hasta la contestación de la Hacienda Foral de Vizcaya de 29 de noviembre de 2005, pues se adecuó al cauce previsto en el artículo 43.9 de la Ley del Concierto. La nulidad declarada por el TEAC afecta a las resoluciones dictadas con posterioridad a la referida contestación.

- 2º) El conflicto se ha planteado dentro del plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre. Dicho plazo se computa desde el 13 de febrero de 2008, día siguiente a la notificación de la resolución del TEAC que pone de manifiesto la necesidad o procedencia de acudir a la Junta Arbitral.
- 3º) Tras exponer las disposiciones que, a juicio de la AEAT, han de tomarse en consideración, para resolver el conflicto planteado, el escrito formula la siguiente conclusión: todas las circunstancias propias de la gestión administrativa y dirección empresarial a que hace referencia el ya citado artículo 43 del Concierto, concurrían no en el domicilio fiscal declarado de Valladolid sino en el domicilio de Vizcaya, lugar donde estaba centralizada la gestión administrativa y la dirección de la entidad.
- 4º) Termina el escrito solicitando de la Junta Arbitral que declare la procedencia del cambio de domicilio, de conformidad con la propuesta de la AEAT.

4. Mediante escrito de fecha 20 de junio de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 23 de junio, el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia remitió a esta Junta las alegaciones formuladas por dicha Diputación Foral de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.2 del RJACE. Tales alegaciones se contienen en un escrito de fecha 11 de junio de 2008 firmado por el Inspector Actuario y el Subdirector de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia.

La mayor parte de estas alegaciones se refieren al criterio para la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas consistente en el lugar donde se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. Sin embargo, considera aplicable el criterio supletorio previsto en el artículo 43.4 del Concierto Económico, según el cual en los supuestos en que no pueda

establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con los criterios previstos en dicho precepto "se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado". En efecto, en el escrito se afirma lo siguiente: "En opinión de este actuario, el caso que nos ocupa es el típico supuesto en el que se ha de acudir a este criterio residual, puesto que existen varias unidades o centros de actividad en los que se realiza gestión administrativa y dirección de los negocios y no se puede identificar un lugar en el que esas tareas estén centralizadas".

En el apartado 8 del escrito, bajo la rúbrica "Propuesta de práctica de pruebas", se afirma lo siguiente: El actuario firmante propone que la Junta Arbitral realice alguna actuación de obtención de información con directivos del Grupo (Grupo), en la que éstos puedan explicar la descentralización de funciones dentro del Grupo, y la complejidad del sistema de gestión y de toma de decisiones para la dirección del negocio. Entiendo que esta aportación es muy importante para llegar a la conclusión de que no existe un centro de gestión administrativa y dirección de los negocios de las sociedades.

5. Finalmente, en el apartado 9 del escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia se indica que (Entidad 8), vendió a (Entidad absorbente) (Grupo (Grupo2)) las acciones de las sociedades cuyo domicilio es el objeto del debate del presente conflicto. La compra de esas sociedades, añade, conllevó el cambio de sus órganos de representación, pero la efectiva administración y dirección se sigue realizando en la Comunidad de Castilla y León, en concreto, en la sede de (Entidad 9) (que es la titular del capital de (Entidad absorbente)) en Valladolid, (domicilio de Valladolid).

6. Concluida la instrucción del procedimiento y puesto de manifiesto el expediente para la formulación de alegaciones con arreglo a lo previsto en el artículo 16.4 del RJACE por acuerdo del Presidente de esta Junta Arbitral de 22 de septiembre de 2008, la Diputación Foral de Bizkaia remitió las suyas con un escrito de fecha 21 de octubre de 2008. En ellas, formuladas en un escrito del Inspector actuario de 20 de octubre de 2008, éste "reitera todos los puntos contenidos en el informe emitido por

él mismo con fecha 11 de junio de 2008”. La AEAT remitió las suyas el 28 de octubre de 2008, en las que se reafirma en las razones que ya expuso en el momento del planteamiento del presente conflicto, al tiempo que trata de desvirtuar las alegaciones formuladas por la Diputación Foral de Bizkaia.

7. Con fecha 5 de noviembre de 2008 se registran ante esta Junta Arbitral las alegaciones realizadas por (Entidad absorbente), tras la puesta de manifiesto del expediente realizada una vez finalizado el trámite de instrucción y completado el mismo, como sociedad absorbente de las sociedades, en el que se exponen unos antecedentes que se inician con la presentación por dichas sociedades ante la Delegación de la AEAT de Valladolid de la declaración liquidación resumen anual del IVA (modelo 390) correspondiente al ejercicio 2003, salvo en el caso de la última de las sociedades citadas que corresponde al ejercicio 2004, en virtud de las cuales solicitaban la devolución de los saldos del Impuesto sobre el Valor Añadido acumulados a su favor. Relata seguidamente el escrito las vicisitudes procedimentales de esta solicitud, entre las que menciona las diversas actuaciones en el procedimiento de cambio de domicilio de dichas entidades de Valladolid a Vizcaya. Las alegaciones que formula van en la línea de las formuladas previamente por la Diputación Foral de Bizkaia. Y así, particularmente, aclara que el Grupo (Grupo2) había adquirido en 2003 y 2004 dichas compañías al Grupo (Grupo), que puso en pie un esquema estructural y operativo muy parecido al aplicado por (Grupo) con, entre otras, las siguientes variantes: cambio de domicilio social a (domicilio) de Valladolid, cambio de administradores, cambio de apoderados (se revocan todos los poderes a favor de D. (nombre y apellidos) y se conceden nuevos poderes a D. (nombre y apellidos), cancelación de los contratos de prestación de servicios entre (Entidad 10) y las compañías absorbidas e inmediata suscripción de contratos de similares características con (Entidad 12) (sociedad cabecera de la división de Energías Renovables del Grupo (Grupo2)). La operativa es la misma que se llevaba a cabo dentro del Grupo (Grupo). Concluye el escrito solicitando de esta Junta Arbitral que dicte resolución en la que se acuerde que el domicilio fiscal de las citadas compañías siempre ha estado dentro de la Comunidad Autónoma de Castilla y León .

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido planteado por el órgano competente según el artículo 10 RJACE y en la forma prevista en el artículo 13.2 RJACE. Con fecha 7 de marzo de 2008, se dio a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas la comunicación ordenada por el primero de dichos preceptos.

El planteamiento ha tenido lugar dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 10 RJACE. En efecto, el escrito ha tenido entrada en esta Junta Arbitral el 12 de marzo de 2008 y teniendo en cuenta la anómala situación creada por la falta de constitución de este órgano y el hecho de que la Junta Arbitral no se constituyó formalmente hasta el 4 de abril de 2008, es adecuado, de conformidad con el artículo 48.2 de la LRJ-PAC, considerar como día inicial de dicho plazo el 13 de febrero de 2008, día siguiente al de la notificación a la AEAT de la resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2007, que reactivó la discrepancia sobre el domicilio fiscal de las sociedades, al declarar la nulidad del acuerdo de cambio de domicilio adoptado por el Delegado de la AEAT en Valladolid.

2. La cuestión a resolver por esta Junta Arbitral consiste en determinar si el domicilio fiscal de las sociedades constituidas a lo largo de los años 2000 a 2002 se encontraba en el País Vasco como sostiene la AEAT, o en territorio común, como afirma la Diputación Foral de Bizkaia. La norma que establece los criterios con arreglo a los cuales ha de decidirse esta cuestión depende de los años a los que nos estemos refiriendo, si son anteriores al 2002 la norma aplicable es el artículo 36. Cuatro de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que dispone lo siguiente "A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tengan, en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa

y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección, en cambio, si se trata del 2002 y sucesivos el precepto aplicable es el artículo 43.Cuatro del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el cual 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”. La diferencia entre uno y otro artículo estriba, básicamente, en que en el segundo se contiene un criterio residual que no se recoge en el primero, cual es el de atender al lugar donde radique el mayor de su inmovilizado.

Según sus estatutos el domicilio social de las sociedades, se encontraba en el Polígono Industrial de (municipio), (domicilio), Valladolid. Este es también el domicilio fiscal manifestado por dichas entidades en sus relaciones con la Administración Tributaria del Estado. Sin embargo, la AEAT sostiene que la gestión administrativa y la dirección de sus negocios no radicaba efectivamente en dicho domicilio, sino que se llevaba a cabo desde el domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD 10) en el Parque Tecnológico de (municipio de Vizcaya), (domicilio).

3. Inicialmente, las siete sociedades se constituyeron adoptando la forma de anónimas unipersonales, siendo (Entidad 8) su único socio, salvo en el caso de (ENTIDAD 2), en la que se nombró como administrador único a D. (Nombre y apellidos), directivo del Grupo (Grupo). La estructura de este Grupo en el tiempo al que se refiere la presente controversia, está descrita en el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2005. La cabecera del Grupo es (ENTIDAD 11), con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava, único socio de (Entidad 8), sociedad holding de la que depende

tanto ella como varias sociedades unipersonales explotadoras de parques eólicos, domiciliadas en la provincia de Valladolid. Estas sociedades son, además de las sociedades, (Entidad 15). A mediados de 2003 se produjo un cambio accionarial en todas las entidades anteriores de modo que en el capital social entró (Entidad absorbente), entidad perteneciente al Grupo (Grupo 2). Como consecuencia del cambio accionarial se produjo el cambio del domicilio social de cada una de las entidades, si bien se mantuvo el mismo domicilio fiscal, que las interesadas siguieron consignando en sus declaraciones y en el cual se siguieron atendiendo las notificaciones y requerimientos de la Administración.

4. En defensa de su tesis, la AEAT aduce en su escrito de planteamiento del conflicto los hechos que se exponen a continuación, que básicamente coinciden con los relatados en el informe emitido por el Jefe de Área de la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT.

1º) El testimonio, recogido en diligencia de los agentes tributarios de fecha 16 de diciembre de 2004, de Dª (Nombre y apellidos) persona que los atendió en el domicilio social de las empresas en el sentido de que la gestión de estas empresas se lleva desde la central en (municipio de Vizcaya), donde tienen toda la documentación y libros contables. Este domicilio de (domicilio1 de Valladolid) lo tiene puesto solamente a efectos de notificación. Por las oficinas de Valladolid no viene ni trabaja nadie de dichas empresas y ratificó y firmó esta manifestación diciendo que todo lo expuesto lo conoce por llevar trabajando en (Grupo) 3 años aproximadamente. El informe de la Dependencia de Gestión y el escrito de planteamiento del conflicto mencionan también la manifestación de los agentes tributarios de que en la oficina de (domicilio1 de Valladolid) existe una placa de (Grupo). A juicio de la AEAT "[t]odo lo anterior significa que la citada oficina es una Delegación territorial, del Grupo (Grupo)". Como se ha dicho, las siete entidades fueron absorbidas por (Grupo2), fijándose su nuevo domicilio fiscal en (domicilio) de Valladolid, no obstante, el domicilio fiscal declarado desde el inicio hasta la extinción de las entidades ha sido el ya citado de (domicilio2 de Valladolid)

también de Valladolid. El domicilio social de la (domicilio de Valladolid) también fue visitado por un agente tributario constatando que el inmueble es de (Entidad 16), al parecer entidad del Grupo (Grupo2), llegando a la conclusión de que los gastos realizados ponen de manifiesto que no se ha ocupado el citado inmueble.

2º) En el domicilio de (domicilio1 de Valladolid) consta únicamente un alta en el impuesto de actividades económicas correspondiente a la entidad (Entidad 10)

3º) Revisadas las facturas aportadas por las entidades para la comprobación del IVA resulta que muchas de ellas son dirigidas por los proveedores a la dirección (domicilio), en (municipio de Vizcaya) (Vizcaya). Las facturas dirigidas a la (domicilio1 de Valladolid) tienen dos sellos de entrada, uno de la delegación territorial y otro de fecha posterior de entrada en (Entidad 8). Las facturas recibidas directamente a (municipio de Vizcaya) carecen del primer sello de entrada, el relativo a la delegación, lo que acredita que las facturas recibidas en ésta eran posteriormente enviadas a la central. Ello acredita, en opinión de la AEAT, que tal como manifestó la Sra. (apellido), las facturas recibidas en la delegación eran posteriormente enviadas a la central de (municipio de Vizcaya). A la misma conclusión llega la AEAT después de la adquisición de las empresas por (Grupo2), solo que en este caso las facturas se envían a (domicilio) de Bilbao y muchas de ellas tienen el sello de entrada en (Grupo2).

4º) Entre la documentación aportada figuran diferentes solicitudes de compra o pedido de compra que responden a unos mismos modelos utilizado por (Entidad 8). En dichos modelos figura un número de solicitud y una sociedad a la que se debe facturar, así como la identidad de la persona que solicita la compra o servicio. Estas solicitudes están firmadas por personas que están o han estado de alta en la empresa (Entidad 10) o que son directivos del Grupo (Grupo).

5º) Todas las cuentas operativas de las entidades corresponden a oficinas situadas en el País Vasco, en concreto en oficinas situadas en Bilbao o en Vitoria. Por tanto, a juicio de la AEAT, la gestión financiera se ha tramitado desde el País Vasco y en ningún caso desde Valladolid. En los casos en los que constan datos de los autorizados en cuentas bancarias, estos tienen el domicilio en Vizcaya o Álava.

6º) El administrador único de todas las sociedades designado por (Entidad 8) hasta la entrada en el capital social de (Grupo2) es D. (nombre y apellidos), con domicilio en Vizcaya, consignando en algunas de ellas su domicilio fiscal (domicilio de Municipio de Vizcaya) y en otras un domicilio que en ese momento era domicilio fiscal de la entidad (Entidad 8), (domicilio), de (municipio de Vizcaya), al que se remiten muchas de las facturas recibidas por dichas empresas.

En el 4º de los fundamentos de Derecho del escrito de planteamiento del conflicto arguye la AEAT que el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de los negocios de una entidad es aquel lugar en el que concurren las siguientes circunstancias:

- A) Existencia de una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación de la sociedad. En opinión de la AEAT ha quedado probado que en las oficinas de (domicilio1) de Valladolid no se efectuaba contratación de ningún tipo, sino que ésta se realizaba desde Vizcaya.
- B) Lugar de llevanza de la contabilidad. Todas las facturas se remitían a Vizcaya para su contabilización, archivo y custodia.
- C) Domicilio fiscal de los administradores en número adecuado. La persona designada como administrador en todas las entidades absorbidas es D. (nombre y apellidos) que tiene su domicilio en Vizcaya.

D) Añade el escrito de planteamiento que de hecho, las sociedades no tienen ninguna capacidad de gestión por sí mismas ya que carecen de personal asalariado de ningún tipo que realice actividad en territorio común. Y acto seguido dice que "de acuerdo con las declaraciones de las propias empresas contenidas en los correspondientes modelos 190 de Resumen Anual de Retenciones de rendimientos del trabajo y actividades profesionales, de los ejercicios 2001 a 2006, no realizan ni un solo pago a trabajadores propios y muy escasamente a algún profesional (exceptuando notarios o registradores profesionales domiciliados en Vizcaya), lo que en ningún caso cubriría una posible gestión de las mismas".

5. Las alegaciones remitidas a esta Junta Arbitral mediante escrito del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 20 de junio de 2008, son las siguientes:

1º) Las sociedades no tienen personal ni locales propios. Dentro de la organización del Grupo (Grupo) se considera conveniente que las empresas dedicadas a la promoción y explotación de parques eólicos, como son (Entidades 1-7), constituyan unidades de negocio autónomas y con sustantividad propia, pero que no tengan personal ni local propios con la finalidad de lograr un ahorro de costes fijos lo cual hace más atractiva a la sociedad con vistas a una potencial venta.

2º) Dentro del Grupo (Grupo) existen sociedades que realizan prestaciones de servicios a las sociedades que carecen de personal. "El Grupo (Grupo) tiene una fuerte estructura general y técnica para prestar servicios a las distintas sociedades mercantiles que se constituyen para promover y explotar parques eólicos, evitando replicar la estructura administrativa a pequeña escala en cada una de las sociedades". Las sociedades reciben prestaciones de servicios de (ENTIDAD 10), con domicilio fiscal en el

Territorio Histórico de Vizcaya, que cuenta con delegaciones en seis Comunidades Autónomas y presta diversos servicios a aquellas empresas del Grupo (Grupo) que no disponen de medios materiales y/o humanos para llevarlos a cabo por sí mismas. Por la prestación de estos servicios las sociedades, que podrían haber recibido de una empresa externa al Grupo (Grupo), (ENTIDAD 10), factura periódicamente a aquellas en concepto de "servicios de administración y gerencia".

3º) La mayor parte de los servicios prestados por (ENTIDAD 10), a las sociedades son realizados por su delegación en Castilla y León (Valladolid). Según el escrito de alegaciones, es muy importante conocer las tareas desempeñadas por el personal de (Grupo) en la delegación de Castilla y León en las distintas fases de ejecución del proyecto empresarial por las sociedades (promoción, construcción, explotación y mantenimiento). Para la correspondiente explicación, remite el escrito al apartado 3 del informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2005.

El apartado 3 del citado informe lleva por rúbrica "La explotación de un parque eólico: fases de un proyecto empresarial". Estas fases, que se analizan en esta parte del informe, son la actividad de promoción, la actividad de construcción y la actividad de operación y mantenimiento.

La actividad de promoción "comprende una serie de tareas como selección de emplazamientos, análisis del potencial de viento, solicitud de autorizaciones, negociación con Ayuntamientos y particulares propietarios de terrenos, proyectos de ejecución, plan de viabilidad, etc. Estas actividades son dirigidas y llevadas a cabo por un Gerente, desde el centro de trabajo de la Delegación de (ENTIDAD 10), en la Comunidad Autónoma donde se va a ubicar al parque eólico". Otras labores de la promoción del parque son subcontratadas a empresas ajenas. La labor del Gerente es controlada y supervisada por diferentes cargos del Grupo (Grupo), que

trabajan en los centros de trabajo de Álava, Madrid y Vizcaya. El Gerente y su Grupo de apoyo son ayudados en esta fase de promoción por personal de (ENTIDAD 10), que trabaja desde las oficinas de Madrid, Vizcaya o bien por personal desplazado a la provincia en la que se proyecta el parque . Como resultado de esta fase de promoción, el Gerente emite un informe favorable o desfavorable sobre la construcción del parque, y es (ENTIDAD 10) la que adopta la decisión correspondiente.

La construcción del parque es dirigida por un responsable de construcción contratado por (Entidad 10) que trabaja y reside en la Comunidad Autónoma en la que se encuentra situado el parque. Dicho responsable es supervisado por diferentes cargos del Grupo (Grupo), residentes en Madrid, Vizcaya y Álava. Los proveedores en esta fase, son normalmente (Entidad 13) (suministradora de los aerogeneradores) y (Entidad 14) (obra civil e instalaciones eléctricas), sociedades pertenecientes a (ENTIDAD 10). (ENTIDAD 10), factura a la sociedad explotadora del parque eólico el coste del responsable contratado para la construcción con un margen añadido.

La actividad de operación y mantenimiento, se realiza por las sociedades creadas con este fin para cada parque (las sociedades, en el presente caso). Estas sociedades carecen de personal propio y reciben prestaciones de servicios de (Entidad 10), que es quien contrata al personal. Celebran también contratos de mantenimiento con sociedades del Grupo (Grupo) ((ENTIDAD 13), (ENTIDAD 114), (ENTIDAD 15)), las cuales, a su vez, subcontratan parte de estos trabajos a empresas locales. Añade el informe que "cada una de estas sociedades unipersonales se gestiona desde la provincia de Valladolid, ya que el parque eólico se ha de gestionar desde una subestación o desde la Delegación de (ENTIDAD 10) en la Comunidad Autónoma. Desde allí la empresa explotadora controla la producción, se detectan y gestionan las pérdidas, y se realiza el mantenimiento. La empresa explotadora factura la energía eléctrica enviada a la red general".

El escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia prosigue su argumentación en este punto afirmando que el equipo de trabajo de la delegación de (ENTIDAD 10) en Valladolid estaba formado por diecisiete personas en los años 2002 y 2003, dirigidas por D. (Nombre y apellidos del Gerente), apoderado y Gerente de la Delegación Territorial del Grupo (Grupo) en Valladolid y máximo responsable regional de las sociedades, del Grupo en la Comunidad Autónoma de Castilla y León. D. (Nombre y apellidos del Gerente) y su equipo de apoyo, que residían y trabajaban en Castilla y León, tomaron parte activa en la dirección del negocio propio de las sociedades. En efecto, en un negocio que consiste en la promoción, construcción y explotación de un parque eólico, existen elementos sustanciales que forman parte de la gestión administrativa y dirección del negocio de la empresa la elección del emplazamiento, la solicitud de autorizaciones, la negociación con ayuntamientos y particulares, la elaboración de los proyectos de ejecución, el plan de viabilidad, la dirección de la construcción, autorización y liberación al pago de las órdenes de compra, fijación del contenido técnico de las facturas emitidas por la empresa... Todas estas tareas eran realizadas por D. (Nombre y apellidos del Gerente) "y su equipo de apoyo".

4º) Otra parte de los servicios prestados por (ENTIDAD 10) a las sociedades son realizados desde su sede en (municipio de Vizcaya) (Vizcaya). Se trata de los siguientes: "recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y Juntas Generales, elaboración de las cuentas anuales, memoria e informe de gestión...". (Entidad 10) añade el escrito, aparece como administrador único, no sólo de las sociedades unipersonales. explotadoras de los parques eólicos, sino también de otras sociedades del Grupo (Grupo) y si bien es cierto que interviene en las mismas, no puede concluirse que sea (Entidad 10) la que las dirige, y menos aún que las dirija desde Bizkaia, por el solo hecho de tener fijada su residencia en este Territorio Histórico.

5º) Indicios de gestión y dirección de los negocios en el Territorio Histórico de Álava. Como tales se refiere el escrito de alegaciones a los siguientes:

- (Entidad 8) con domicilio en dicho Territorio Histórico, titular del 100 % del capital social de (ENTIDAD 10) y de las sociedades adopta las decisiones de gran importancia económica o financiera de las sociedades en las que participa, por ejemplo, la aprobación del proyecto de construcción del parque eólico, las decisiones financieras de inversión de activos y captación de financiación, así como la supervisión de la labor del gerente D. (Nombre y apellidos del Gerente) y de su equipo de apoyo.
 - Existen cuentas bancarias operativas de las sociedades abiertas en oficinas de Vitoria, así como autorizados con domicilio en este Territorio.

No se pueden unir los indicios de gestión y dirección en el Territorio Histórico de Álava con los propios del Territorio Histórico de Vizcaya, error en el que incurriría el escrito de planteamiento del conflicto cuando afirma que "todas las cuentas operativas corresponden a oficinas situadas en el País Vasco, en concreto en oficinas situadas en Bilbao o en Vitoria".

6º) El Grupo (Grupo) tiene como práctica agrupar los domicilios sociales y fiscales de las sociedades promotoras de parques eólicos en las oficinas del Grupo (Grupo) en la Comunidad Autónoma correspondiente, porque desde esas oficinas se realiza la labor más importante de gestión y dirección. Pues bien, las "sociedades" fijaron el domicilio fiscal en un local de (ENTIDAD 10) en (domicilio1 de Valladolid) en Valladolid.

7º) Por último, el escrito se refiere al criterio previsto en el artículo 43.4 del Concierto Económico para el caso de que no pueda establecerse el lugar del

domicilio fiscal de acuerdo con los criterios principales, consistente en el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado, y manifiesta su opinión el sentido de que "el caso que nos ocupa es el típico supuesto en el que se ha de acudir al criterio residual, puesto que existen varias unidades o centros de actividad en los que se realiza gestión administrativa y dirección de los negocios y no se puede identificar un lugar en el que esas tareas estén centralizadas".

6. Por imperativo de los artículos 36. Cuatro, del Concierto de 1981 y 43. Cuatro, del Concierto Económico de 2002, la resolución del presente conflicto exige determinar el lugar en el que se encuentra "efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios" de la entidad interesada. En su caso, pero sola para el año 2002 y sucesivos, si tal determinación no es posible, resultará aplicable el criterio residual del "lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado".

Con carácter preliminar debe señalarse que el hecho de la pertenencia de las entidades interesadas 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 aquella, por aplicación del citado precepto del Concierto Económico.

7. La AEAT alega esencialmente que algunas actividades relativas a las sociedades como la tramitación de las facturas recibidas, la llevanza de la contabilidad o la tramitación de los pedidos de compras o adquisiciones de

servicios, que indudablemente forman parte de lo que ordinariamente se entiende por gestión administrativa, se llevaban a cabo por (Entidad 8). Argumenta también que el administrador único de las sociedades tiene su domicilio en Vizcaya y que las cuentas a través de las que se realiza la gestión financiera de esta sociedad se encuentran en oficinas bancarias situadas en Bilbao o en Vitoria; circunstancias ambas que pueden considerarse como indicios de que la gestión administrativa de la entidad no radicaba en el lugar de su domicilio social sino en el País Vasco.

8. La Diputación Foral de Bizkaia no discute las alegaciones de la AEAT. Por el contrario, reconoce que las "sociedades" carecen de personal y locales propios y que por sociedades del Grupo (Grupo) se le prestan "servicios de administración y gerencia". Reconoce asimismo que (ENTIDAD 10) presta a las sociedades desde su sede de (municipio de Vizcaya) (Vizcaya), entre otros, los servicios de recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pago, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión. Todos estos servicios forman una parte sustancial de la gestión administrativa de una empresa.

No obstante, la Diputación Foral de Bizkaia pone de manifiesto que en la Comunidad Autónoma de Castilla y León, en la que tienen su domicilio social las sociedades, todas ellas pertenecientes y al Grupo (Grupo) dedicadas a la explotación de parques eólicos se realizan determinadas actividades por personal de (ENTIDAD 10) desde la Delegación de este Grupo en Valladolid. Es necesario, por tanto, determinar si estas actividades constituyen gestión administrativa y dirección de los negocios de las sociedades.

La descripción de estas actividades que hace el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2005 distingue entre actividades de promoción, de construcción y de operación y mantenimiento de un parque eólico. Parece claro que las dos primeras quedan fuera de la que constituye el objeto de las sociedades de explotación del parque, como son las

aquí consideradas. A cerca de estas sociedades, que no entran en escena hasta la tercera de las fases, el citado informe indica que se gestionan desde la provincia de Valladolid.

"Desde allí -señala el informe- la empresa explotadora controla la producción, se detectan y gestionan las pérdidas y se realiza el mantenimiento". Esta descripción sugiere que la naturaleza de la actividad que se realiza *in situ* en los parques eólicos consiste fundamentalmente en tareas técnicas de mantenimiento, distintas de las que son propias de la gestión administrativa. Confirma esta naturaleza la enumeración que realiza el escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia de las tareas ejecutadas por el gerente de la delegación territorial del Grupo (Grupo) en Valladolid, a saber, "la elección del emplazamiento, la solicitud de autorizaciones, la negociación con ayuntamientos y particulares, la elaboración de los proyectos de ejecución, el plan de viabilidad, la dirección de la construcción, autorización y liberación al pago de las órdenes de compra, fijación del contenido técnico de las facturas emitidas por la empresa.". La naturaleza de estas tareas no se corresponde con la afirmación de que "forman parte de la *gestión administrativa y dirección del negocio* de la empresa".

9. En vista de las alegaciones de las Administraciones en conflicto y de las pruebas que se deducen del expediente debe concluirse que la gestión administrativa de las sociedades se llevaba a cabo por otras sociedades del Grupo (Grupo) y después por otras sociedades del Grupo (Grupo 2) desde el País Vasco, en especial por (Entidad 10) en su domicilio fiscal en el Parque Tecnológico de (municipio de Vizcaya). Éste hecho es incluso reconocido por el Informe, del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, en cuyo apartado 5, bajo la rúbrica "La división del trabajo dentro del Grupo (Grupo)", se afirma lo siguiente:

"En todas las grandes corporaciones empresariales se buscan sinergias de Grupo. El Grupo (Grupo) no es una excepción y asigna a algunas de sus empresas tareas que se refieren a todo el Grupo. Así, las labores administrativas de todas las sociedades del Grupo, incluyendo las sociedades

explotadoras de los parques eólicos (financiación, facturación, contabilidad, declaraciones fiscales, gestión de cobros y pagos), están centralizadas y se llevan a cabo por personal de (Entidad 10) en Bizkaia. A modo de ejemplo, la contabilidad de todo el Grupo (Grupo) se lleva a cabo por cinco personas, con contrato laboral en (Entidad 10). Ese servicio es facturado por (Entidad 10) a cada una de las sociedades receptoras del servicio. En el supuesto que nos ocupa, (Entidad 10) emite facturas por ese servicio a las empresas propietarias y explotadoras del parque".

Y dentro de las conclusiones del citado Informe se indica que "[l]a gestión contable y administrativa la lleva a cabo (Entidad 10) desde sus oficinas de Bizkaia".

10. La dirección de los negocios de las "sociedades" no ha sido objeto de alegación y debate como actividad distinta de la gestión administrativa. En el Informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia se menciona que "(Entidad 10) aparece como, administrador único, no sólo de las sociedades unipersonales explotadoras de los parques eólicos, sino también de otras sociedades del Grupo (Grupo)". Se da también la circunstancia de que su administrador único reside en el Territorio Histórico de Vizcaya. Por otra parte, la Diputación Foral de Bizkaia alega que (Entidad 8) con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava, socio único tanto de (Entidad 10) como de las sociedades, "adopta las decisiones de gran importancia, económica o financiera, de las sociedades en las que participa, por ejemplo la aprobación del proyecto de construcción del parque eólico, las decisiones financieras de inversión de activos y captación de financiación, así como la supervisión de la labor del gerente D. (Nombre y apellidos del Gerente) y de su equipo de apoyo". Sin embargo, muchas decisiones o son anteriores a la explotación del parque eólico o se refieren a aspectos técnicos de la explotación.

En cualquier caso, parece que las decisiones reservadas a (Entidad 8) eran las grandes decisiones de carácter estratégico, mientras que la dirección ordinaria era función de (Entidad 10).

Ahora bien, el hecho de que una parte de las actuaciones de dirección de las sociedades se lleve a cabo en el Territorio Histórico de Álava no basta para desvirtuar el hecho de que tanto la gestión administrativa como las restantes actividades de dirección se realicen en el Territorio Histórico de Vizcaya. Esto es suficiente para situar el domicilio fiscal de dichas entidades en este segundo Territorio Histórico.

Por lo demás, la conclusión no cambia, por el hecho de que (Entidad 8) haya vendido a (Entidad absorbente) las acciones de las sociedades absorbidas por aquella, puesto que el nuevo titular repite el esquema de funcionamiento del Grupo (Grupo), a saber, domiciliación puramente formal de las sociedades absorbidas en un local de la delegación territorial de la sociedad que administra las sociedades adquiridas sito en Valladolid, firma de contratos de prestaciones de servicios para la realización de tareas de gestión administrativa, contable, financiera, etc. y dirección efectiva de los negocios desde la sede en Bizkaia de la sociedad prestadora de servicios de administración, que es la que tiene la estructura administrativa necesaria para el adecuado ejercicio de las funciones directivas.

11. La aplicación del criterio del lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios para determinar el domicilio fiscal de las sociedades hace innecesario recurrir al criterio supletorio del lugar donde radique la mayor parte del inmovilizado, en los únicos años en que resultaría aplicable (2002 y sucesivos), puesto que, como ya se dicho reiteradamente, no lo era en los años 2000 y 2001.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de (Entidad 1), (ENTIDAD 2), (Entidad 3), (Entidad 4), (ENTIDAD 5), (Entidad 6) y (ENTIDAD 7) está en Vizcaya, en el caso de las cinco primeras empresas desde su constitución hasta 2003, en el de la sexta y séptima desde su constitución hasta 2004.