

Resolución: R036/2023

Expediente: 25/2015

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 de abril de 2023.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo, DFG), en relación al cambio del domicilio fiscal, con efectos para todos los ejercicios no prescritos a 18 de octubre de 2013, de RSSL, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 25/2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- RSSL se constituyó en Madrid el 19 de diciembre 2003 por IG, domiciliada en los Países Bajos, y fijó su domicilio social en Usurbil (Gipuzkoa). Su objeto social es la adquisición, explotación, compraventa y alquiler de cualquier tipo de bienes inmuebles y la construcción de edificios y tenencia de bienes inmuebles.

En el momento de la constitución RSSL se dotó de un administrador único, IG, que designó a D. JAMBC con domicilio fiscal en Madrid, para ejercer dicha función.

2.- RSSL era la sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, junto con su entidad dependiente RSSLUSL, teniendo ambas el domicilio fiscal en Usurbil (Gipuzkoa).

La DFG promovió un expediente de rectificación del domicilio fiscal de RSSLUSL, en virtud del cual se modificó su domicilio fiscal, ubicándolo en Madrid, con efectos retroactivos desde el 20 de noviembre de 2006.

3.- El 14 de enero de 2004 RSSL adquiere trece de los diecinueve locales de los que era propietaria RSSLUSL, en el Centro Comercial U de Usurbil (Gipuzkoa), a cuyo alquiler dedica su actividad.

4.- El 9 de octubre de 2013 RSSL presenta ante la DFG una declaración censal de cambio de domicilio fiscal a Madrid, con fecha de efectos a 31 de diciembre de 2011. Y el 18 de octubre de 2013 la AEAT notificó a la DFG una solicitud de iniciación de un procedimiento de verificación censal respecto de RSSL de cambio de domicilio fiscal desde Usurbil (Gipuzkoa) a Madrid, con efectos para todos los ejercicios no prescritos a la fecha de notificación de la citada solicitud.

5.- Ante la ausencia de respuesta por parte de la DFG a dicha solicitud, la AEAT inició el procedimiento previsto en el art. 43.Nueve del Concierto Económico, mediante la notificación el 25 de abril de 2014 a la DFG de una propuesta de cambio de domicilio fiscal de RSSL desde Usurbil (Gipuzkoa) a Madrid, con efecto para todos los ejercicios no prescritos a la fecha de notificación de la referida solicitud.

6.- El 4 de mayo de 2015 la DFG notificó a la AEAT su rechazo a la propuesta de cambio de domicilio en los términos propuestos por la AEAT, aceptando, no obstante, el cambio de domicilio de RSSL a Madrid desde el 1 de enero de 2012.

7.- El 2 de junio de 2015 la AEAT planteó el conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, el cual se ha tramitado siguiendo el procedimiento ordinario, por lo que, se ha dado cumplimiento al trámite para que la DFG formule alegaciones y aporte y proponga las pruebas y documentación oportunas en el plazo de un mes y se ha puesto de manifiesto el expediente a todas las interesadas en el procedimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto en virtud de lo dispuesto en el art. 66.Uno.c) del Concierto Económico, que le atribuye la función de *Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.*

2.- Domicilio fiscal

De acuerdo con el artículo 43.Cuatro.b), se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco, *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.*

El concepto de *domicilio fiscal* es un concepto de carácter fáctico y autónomo, y por ello, tratándose de personas jurídicas, se hace recaer en el domicilio social

de las mismas, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de los negocios. En otro caso, se atiende al lugar en el que se lleven a cabo la gestión y dirección. Y solo cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalece el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Sin embargo, la expresión *centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios*, es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente. En este sentido, en el Concierto Económico no se especifican normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; tampoco lo hacen la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003, la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ni la normativa reguladora del Impuesto de Sociedades de territorio común y foral.

Por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:2707) señala que, a pesar de no estar en vigor, y ante la ausencia de una definición en la normativa vigente de lo que debe entenderse por *gestión administrativa y dirección de los negocios*, mantiene cierta fuerza interpretativa los criterios señalados por el art. 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 2631/82, que otorgaba relevancia a:

- El lugar donde residan administradores o gerentes en número adecuado para desarrollar la dirección.
- Al lugar donde tenga una oficina donde se verifique la contratación ordinaria.

- Y al lugar donde se lleve la contabilidad y se custodie la documentación necesaria para verificar y apreciar en debida forma las operaciones sociales.

Por otra parte, el hecho de la pertenencia de RSSL 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.

3.- Posición de las Administraciones

Tanto la AEAT como la DFG sostienen su discrepancia acerca del domicilio fiscal de RSSL, en territorio común, la primera y en el foral, la segunda, basada no tanto en cuestiones de derecho, ni tan siquiera en las propias circunstancias fácticas, sobre las que no plantean desavenencia alguna, sino sobre la valoración que hacen de estas últimas.

A estos efectos hay que traer a colación el art. 43.5 del Concierto Económico, el cual establece que *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (...) vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto (...)*. En este sentido, RSSL presentó una declaración censal de cambio de domicilio fiscal de Gipuzkoa a Madrid, con fecha de efectos a 31 de diciembre de 2011, por lo que, *a sensu contrario*, se infiere que hasta esa fecha mantuvo su domicilio fiscal declarado en Usurbil (Gipuzkoa). Por ello, de acuerdo con el transcrito art. 43.5 del Concierto Económico, corresponde a la AEAT demostrar que su domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 43.4, b), se encontraba situado en Madrid. En este sentido se pronuncia

la Resolución de la Junta Arbitral 17/2017, de 21 de diciembre, dictada en el conflicto 15/2012, cuando afirma que a efectos de determinación del domicilio fiscal las declaraciones censales gozan de presunción de veracidad, debiendo quien discrepa aportar pruebas suficientes para destruir la presunción.

Por tanto, es preciso analizar la concreta actividad probatoria desarrollada por la AEAT para determinar que el lugar dónde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios se encuentra en Madrid, desde el 18 de octubre de 2009 y valorar la misma teniendo en cuenta el conjunto de las concretas circunstancias objetivas que resultan probadas, puestas en relación con la propia actividad de RSSL.

4.- Lugar de residencia de los administradores o gerentes en número adecuado para desarrollar la dirección

Los Estatutos Sociales de RSSL preveían distintas fórmulas para la administración de la mercantil que la Junta General podía adoptar mediante acuerdo al efecto: un administrador único; varios administradores actuando solidaria o mancomunadamente; o un consejo de administración de entre 3 y 12 integrantes, el cual designaría a su presidente y secretario y, potestativamente, a los vicepresidentes o a los vicesecretarios, en el que sus acuerdos se adoptaban por mayoría absoluta.

Si bien en el momento de la constitución RSSL se dotó de un administrador único, IG, que designó a D. JAMBC, con domicilio fiscal en Las Rozas de Madrid (Madrid), para ejercer dicha función, el 5 de marzo de 2004 RSSL, tras la dimisión del Administrador único, acordó que la administración de la mercantil se ejerciera por un órgano colegiado, un Consejo de Administración integrado por tres consejeros: D. JAMBC, D. MAASM con domicilio fiscal en Gipuzkoa y D. JAZ con domicilio fiscal en Gipuzkoa. Asimismo, RSSL incorporó una nueva cláusula

en los estatutos sociales: *El órgano de administración de la sociedad necesita la previa aprobación y autorización del Socio Único/Junta General, para adoptar y ejecutar cualquier decisión relativa a operaciones de inversión o desinversión en proyectos inmobiliarios.*

En esa misma fecha se celebró una reunión del Consejo de Administración en la que, de una parte, nombró presidente a D. JAMBC, y secretario a D. MAASM, y, de otra parte, otorgaron poderes generales a once personas de las cuales tres de ellas tienen su domicilio profesional en Gipuzkoa.

Desde el 5 de marzo de 2004, si bien las personas integrantes del Consejo de Administración han cambiado, no así su estructura, la cual ha permanecido inalterada: tres consejeras, presidenta, secretaria y vocal, una con domicilio fiscal en Madrid, la que ostentaba el cargo de Presidenta, y las otras dos con domicilio fiscal en Gipuzkoa. Ciertamente, se produjeron también otros nombramientos de vicesecretarias, pero no consejeras; y de consejeras suplentes para el caso de dimisión de las titulares, todos ellas de Madrid, pero que no llegaron a ser consejeras titulares. De hecho, el 7 de abril de 2010 dimite una de las consejeras titulares con domicilio fiscal en Gipuzkoa y se nombra otra también con domicilio fiscal en Gipuzkoa.

Asimismo, desde el 5 de marzo de 2004 las personas apoderadas por el Consejo de Administración van cambiando en función de sucesivos acuerdos de revocación y otorgamiento de poderes. No obstante, la mayoría de las personas apoderadas tienen su domicilio fiscal en Madrid, algunas en Países Bajos e Italia y otras en Gipuzkoa, entre las que se encuentra Dña. EMV que fue apoderada de RSSL en dos periodos distintos: del 5 de marzo de 2004 al 27 de junio de 2005 y del 12 de septiembre de 2007 en adelante.

En la Memoria de las cuentas anuales presentadas en el Registro Mercantil en los ejercicios 2006 y 2007, se manifiesta que *Actualmente, la Sociedad tiene un trabajador. La gestión administrativa la realizan sus administradores a través de la organización en España del Grupo IG.*

Consecuentemente, el domicilio fiscal de los administradores y apoderados, aisladamente considerado, no resulta decisivo para la determinación del domicilio fiscal de RSSL, por lo que es preciso vincularla con otras circunstancias. Así, como se infiere de la prueba practicada por la AEAT, las reuniones del Consejo de Administración se realizan en las oficinas de RSSL de Usurbil (Gipuzkoa); una de las apoderadas por dicho Consejo presta sus servicios como trabajadora de RSSL en las propias oficinas de Usurbil (Gipuzkoa); y los administradores acuden regularmente, con una periodicidad mensual, a las mismas.

Por otra parte, como manifiesta la Sentencia del Tribunal Supremo 6813/2011, de 13 de octubre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:3813), carece de relevancia el lugar de reunión de la Junta General, puesto que estas no poseen tareas de gestionar, administrar y dirigir la sociedad. Ciertamente, los Estatutos de RSSL señalan que, para las decisiones relativas a operaciones de inversión o desinversión en proyectos inmobiliarios, el Consejo de Administración precisará de autorización del Socio único/Junta General, sin embargo, esto no altera el carácter de aquél órgano como administrador y gestor de la misma, puesto que la decisión en primera instancia le sigue correspondiendo. En cualquier caso, tal como indican los propios Estatutos el domicilio de celebración de la Junta General, será el del domicilio de RSSL y efectivamente así ha quedado acreditado en la actuación practicada por la AEAT.

5.- Lugar de contratación, de llevanza de la contabilidad y de custodia de la documentación

En la comparecencia de la AEAT en las instalaciones de RSSL en Usurbil (Gipuzkoa), desarrollada el 8 de abril de 2011, se constatan los siguientes hechos:

a) En las citadas oficinas de RSSL de Usurbil (Gipuzkoa):

- se recibe a los clientes que quieren contratar sus servicios,
- se recibe a los proveedores;
- es el lugar donde se encuentra la persona con la que contratan;
- es donde se realiza la actividad de la empresa y donde se lleva la gestión administrativa de dicha actividad.

b) En las facturas y albaranes consta como domicilio el citado de Usurbil (Gipuzkoa), que se encuentran disponibles en las mismas oficinas.

c) Asimismo, los libros de contabilidad y cuentas anuales se encuentran en las citadas oficinas.

d) En la correspondencia comercial recibida y en los contratos suscritos con proveedores y clientes figura como dirección de Usurbil (Gipuzkoa) y la documentación de todo ello se archiva en estas oficinas.

e) RSSL es titular de tres cuentas corrientes, dos en oficinas del BSSS y una en el BSM.

f) RSSL únicamente dispone de una persona trabajadora, Dña. EMV, directora de operaciones, dada de alta desde el 11 de febrero de 2007 en la Tesorería General de la Seguridad Social, y con anterioridad estaba dado de alta otra persona. Presta sus servicios en Usurbil (Gipuzkoa), la cual, a su vez, ha desarrollado funciones de apoderada de RSSL.

g) En las oficinas de Usurbil (Gipuzkoa) se archivan los libros de Actas tanto del Consejo de Administración como de la Junta General.

La AEAT aporta documentación que acredita que determinados servicios han sido externalizados en empresas de territorio común, concretamente: contrato de gestión patrimonial y recomercialización del Centro Comercial U firmado con GSL; para la gestión de los recursos humanos con IGB, con domicilio fiscal en Madrid; recursos para concluir , concretamente para la prestación de servicios de contabilidad, presentación de impuestos y gestión en general con Dña. M^a JGJ, con domicilio fiscal en Soria. Alega, igualmente, que los asesores fiscales y auditores tiene su domicilio fiscal en Madrid, para concluir de todo ello que se trata de elementos indiciarios de que el domicilio fiscal de RSSL se encuentra en Madrid.

En este sentido, según Sentencia del Tribunal Supremo 338/2015, de 9 de febrero (ECLI:ES:TS:2015:338), *Resulta rechazable la tesis de la Administración demandante de situar ese emplazamiento en el lugar de residencia de las empresas externas que asesoran a la compañía en la llevanza de la contabilidad; el dato decisivo no es éste, sino dónde se toma la decisión de contratar esos servicios externos.* En los mismos términos se pronuncia la Resolución 2/2009 de esta Junta Arbitral, de 28 de enero, corroborando el pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia en su Resolución de 20 de julio de 2005, al considerar que, a efectos de establecer el domicilio fiscal de una persona jurídica, el hecho de recurrir a una asesoría no supone trasladar a ésta

la dirección del negocio, sino simplemente requerir una prestación de servicios que se llevarán a cabo según las órdenes de la persona que los contrata.

Por lo demás, consta también en el expediente que la documentación propia de la burocracia de la sociedad (nóminas, seguros sociales, etc.) se confeccionan en la Asesoría A de Lasarte (Gipuzkoa), así como las declaraciones fiscales de RSSL.

6.- Otras consideraciones

En las oficinas de RSSL de Usurbil, existe un distintivo exterior de RSSL, así como de RSSLUSLU.

Las únicas instalaciones que dispone RSSL para el desarrollo de su actividad son las oficinas sitas en Usurbil (Gipuzkoa).

RSSL es titular de 13 inmuebles de uso comercial ubicados en Usurbil (Gipuzkoa) y de una participación del 100% en la sociedad RSSL USURBIL SL, la cual a su vez es propietaria del Centro Comercial O en Alicante, con un valor del inmovilizado de 12.351.347,12 €.

La actividad principal de RSSL es el alquiler de los inmuebles del Centro Comercial U

RSSL no se dio de alta en la AEAT en obligaciones tributarias, aunque, en el ejercicio 2009 presentó una declaración negativa por el Impuesto sobre Sociedades y el modelo 220 de tributación consolidada por dicho Impuesto.

El 5 de febrero de 2014, comparece en las oficinas de la Subdirección General de Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, Dña. EA, en calidad de

autorizada de RSSL a fin de conocer el estado del expediente relativo a RSSL, en el procedimiento de cambio de domicilio, y manifiesta que RSSL ha solicitado el cambio de domicilio a Madrid y que cuando la AEAT les comunicó el cambio de domicilio efectivo, mediante escrito solicitaron la retroactividad de dicho cambio a la misma fecha del cambio de domicilio de RSSLUSL (20 de noviembre de 2006). No obstante, RSSL presentó ante la DFG una declaración censal de cambio de domicilio fiscal de Gipuzkoa a Madrid, con fecha de efectos a 31 de diciembre de 2011.

7.- Conclusiones

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, por todas, la Sentencia de 18 de junio de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:2706), advierte que, en la determinación del domicilio fiscal, es preciso valorar todas las circunstancias fácticas que concurren en cada caso en su relación con la actividad empresarial. Así, cada circunstancia aisladamente considerada puede ser indiciaria del domicilio fiscal, pero solo ella no sirve para fijar el domicilio fiscal, sino en su relación con los demás elementos de hecho y con la propia actividad de la empresa. En este sentido, si valoramos las pruebas aportadas por las Administraciones, particularmente, por la propia AEAT, apuntan a que el domicilio fiscal de RSSL se encuentra en Usurbil (Gipuzkoa), lo que unido al hecho de que la actividad principal de RSSL es el alquiler de los locales comerciales ubicados en el Centro Comercial U, permite concluir que el domicilio fiscal de RSSL se encuentra en dicha dirección.

Por otra parte, en la actividad probatoria desplegada por la AEAT se ha preocupado en demostrar que RSSL no tiene su domicilio fiscal en Usurbil (Gipuzkoa), girando la oportuna visita a estas instalaciones, pero no ha realizado ninguna actuación en las propias instalaciones en las que afirma tener centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, en Madrid.

Por lo tanto, la determinación del domicilio fiscal de RSSL en base al lugar que tiene centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios hace innecesario acudir al criterio del mayor valor del inmovilizado.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que el domicilio fiscal de RSSL se encuentra en Usurbil (Gipuzkoa), hasta el 31 de diciembre de 2011.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a RSSL.