

**Resolución: R 1/2022**

**Expediente: 26/2015**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 24 de enero de 2022.

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

### **ACUERDO**

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), cuyo objeto es determinar el domicilio fiscal para los ejercicios no prescritos a 17 de enero de 2012, de GI SLU, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 26/2015.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- GI SLU se constituyó en el año 2007, por cuatro socios, personas físicas, residentes en territorio común (tres de ellos en Valencia), que a su vez integraban el consejo de administración. El domicilio social se localizó en Irún (Gipuzkoa).

En el año 2008 la sociedad devino unipersonal, siendo su socio único y administrador único D. JCGL.

2.- La DFG elaboró el 20 de diciembre de 2011 un informe por el que concluyó que el domicilio fiscal del GI SLU radicaba en Territorio Común, con efectos retroactivos a los ejercicios no prescritos.

3.- En base a dicho informe, la DFG solicitó el 17 de enero de 2012 a la AEAT el cambio de domicilio fiscal de GI SLU con efectos retroactivos a los ejercicios no prescritos.

4.- Ante la falta de contestación por la AEAT, la DFG entendió presuntamente desestimada su solicitud de cambio de domicilio fiscal y planteó, con fecha 5 de junio de 2015, conflicto ante la Junta Arbitral, solicitando el referido cambio de domicilio en base a las siguientes circunstancias:

- a) En el domicilio fiscal declarado por GI SLU en Irún radica el domicilio fiscal de otra Sociedad, G SL, cuyo socio único y administrador único es también D. JCGL.
- b) GI SLU no paga alquiler por el uso de esa oficina ni tiene ningún empleado trabajando en la misma.
- c) GI SLU tiene una oficina en Valencia (en la localidad de Sueca), por cuyo uso paga un alquiler así como diversos gastos de suministros.
- d) La mayoría de los empleados de GI SLU prestan servicios en el local del que dispone en Valencia.
- e) GI SLU se dedica a la venta de aparatos GPS, que no se reciben ni se entregan en Gipuzkoa. Su principal proveedor se los remite a Valencia, desde donde se suministran a los clientes.

5.- El 2 de noviembre de 2018 la AEAT presentó escrito de alegaciones iniciales rechazando la propuesta de cambio de domicilio, en base a las siguientes circunstancias:

- a) La contabilidad y la presentación de las declaraciones tributarias de GI SLU se realizan por la Asesoría G, de Irún.
- b) La gestión administrativa de GI SLU se realiza por personal de G SL.
- c) El personal de GI SLU que presta sus servicios en la oficina de Valencia son dos comerciales y dos ingenieros, por lo que no realizan la gestión administrativa.
- d) Las cuentas bancarias de GI SLU están abiertas en sucursales de Gipuzkoa.
- e) Aunque la AEAT ha aceptado que el domicilio del administrador de GI SLU está en Valencia, éste acude con regularidad a Irún, por lo que es razonable que pueda realizar desde allí la dirección de los negocios.

6.- Una vez concedido trámite de audiencia, presentaron alegaciones las dos Administraciones, así como GI SLU.

La AEAT se ratifica en su escrito de alegaciones iniciales y entiende que no se ha acreditado suficientemente que el domicilio fiscal de GI SLU no radicara en Gipuzkoa.

GI SLU no aporta ningún criterio relativo a su domicilio y se limita a manifestar su solicitud de que se le realicen las devoluciones tributarias pendientes por quien resulte ser competente para la exacción.

La DFG reitera la solicitud de cambio de domicilio, ratificándose en sus argumentos del escrito de planteamiento de conflicto y añadiendo los siguientes:

- a) GI SLU tiene un asesor en Sueca (Valencia), D. SGT, a quien satisfizo, por ejemplo, 1.643,00 euros en 2010.
- b) Respecto del socio único y administrador único, hace notar que éste declaró reiteradamente que residía en Gipuzkoa en un hotel, aunque con posterioridad reconoció que residía en Alicante con su pareja de hecho y sus dos hijos.
- c) Las principales escrituras públicas otorgadas por GI SLU (la de su constitución, la de otorgamiento de poder general a D. JCGL, y la de designación de administrador único al mismo) se autorizaron ante notario de Sueca (Valencia).

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha de resolverse por aplicación del artículo 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que define el domicilio fiscal de las personas jurídicas.

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal

(...)

Cuatro. 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.

(...)

Conforme a este precepto, el domicilio fiscal de las personas jurídicas radica en su domicilio social, siempre que en el mismo esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, prevaleciendo como domicilio fiscal el lugar donde se realice dicha gestión administrativa y dirección de los negocios en caso contrario (hay que recordar que el art. 9 de la Ley de Sociedades de Capital –texto refundido aprobado por RDL 1/2010, de 2 de julio– establece que las sociedades tendrán obligatoriamente su domicilio “*social*” en el lugar donde “*se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación*”, por lo que es posible que el mismo se fije donde se halle el principal establecimiento o explotación y no donde se halle el centro de su efectiva administración y dirección).

Residualmente y para el caso de que no pudiera establecerse el lugar del domicilio fiscal conforme al criterio de gestión y dirección, el artículo 43 del Concierto remite aquel al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

2. La “*gestión administrativa y la dirección de los negocios*”, es un concepto unitario, en el sentido de que deben valorarse conjuntamente ambas circunstancias, sin perjuicio de que puedan no coincidir en el mismo lugar, en cuyo caso habría que priorizar la segunda, como lugar donde se toman las decisiones esenciales de la empresa.

Pero sucede que, además, también es un concepto jurídico indeterminado, por lo que su concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias de cada caso. No siempre es fácil encontrar un concepto claro y unívoco que permita determinar sin vacilación cuál es la sede de efectiva gestión administrativa y dirección de los negocios, especialmente en los supuestos de sociedades complejas y de grandes dimensiones. Por ello, la determinación del domicilio fiscal efectivo conforme a este criterio debe resolverse de forma casuística, valorando conjuntamente todos los medios de prueba.

Como quiera que ni el Concierto Económico, ni la LGT ni las NFGT, ni la LIS ni las NFIS recogen normas para determinar dónde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una persona jurídica, la Sala

Tercera del Tribunal Supremo, en reiteradas ocasiones, ha dado relevancia (y hasta atribuido una suerte de ultraactividad, a pesar de no estar vigente) al artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Así, en sus Sentencias de 4 de febrero de 2010, de 17 de octubre de 2013 y de 13 de julio de 2017 (que resolvieron, respectivamente, los recursos nº 86/2009, 538/2012 y 4891/2016).

El artículo 22 del citado Reglamento establecía las siguientes reglas: “Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurran las siguientes circunstancias:

- “a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.*
- b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.*
- c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales”.*

Respecto de lo que debe entenderse por “oficina,” la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 3 de marzo de 1998 (recurso nº 139/1996) matiza que: oficina “no es aquel local designado como domicilio social y fiscal o lugar de recepción de correspondencia ya que se exige por propia definición que se realice un trabajo, que es algo más que recoger cartas, por tanto el uso u ocupación del local no se acredita por tener allí domiciliado el pago de impuestos, o haber sido designado a efectos de recibir la correspondencia comercial; y segundo, que oficina es un lugar donde se desarrolla un trabajo de forma constante no de manera transitoria ...”, añadiendo que “para que se entienda que se está usando el local como oficina debe desarrollarse en ella todo o parte del trabajo de oficina, es decir, lo que vulgarmente se denomina << papeleo >>, es decir, todo lo relacionado con la labor burocrática de la empresa, y ser además el lugar donde se contrata con los clientes y proveedores, recibéndolos en ella”.

Teniendo en cuenta que el ejercicio de estas funciones se realiza normalmente con el apoyo de medios personales y materiales, la ubicación de éstos también debe ser tenida en cuenta. En concreto, el lugar donde se encuentre la mayoría

de la plantilla con funciones de administración, marketing, gestión de personal, contabilidad, asesoramiento legal, etc.

Sobre el lugar de llevanza de la contabilidad principal, debe entenderse éste como el lugar donde se lleva la contabilidad de la empresa, donde se emite la mayor parte de las facturas, donde se centraliza la confección de las declaraciones fiscales, donde se recibe, controla, archiva y custodia la información económica, financiera, patrimonial y tributaria de la empresa, y donde se encuentra la mayoría de la plantilla con funciones de contabilidad.

Es frecuente que las distintas actividades que integran la gestión administrativa y dirección de los negocios puedan realizarse en distintos lugares, incluso por empresas externas, bien porque se subcontraten actividades que requieren un alto grado de especialización, o bien porque se centralicen actividades en empresas del grupo para lograr sinergias.

Sin embargo, incluso en estos casos, se debe intentar determinar un concepto unitario, un solo lugar donde se realicen las actividades principales.

Así lo hace, por ejemplo, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi en Consulta Vinculante de 19 de enero de 2007, en la que ha tratado de encontrar un domicilio único incluso en un caso complejo por *“intensa descentralización de todos sus procesos de dirección, producción y gestión administrativa”* en sucursales, y por alto grado de *“externalización de los servicios centrales de la empresa, tales como informática, dirección de calidad, recursos humanos, formación”*, entendiéndose que *“el funcionamiento descentralizado de sus sucursales no impide que pueda determinarse la existencia de una dirección soberana representada por el administrador único de la compañía”*.

En estos supuestos, la determinación del lugar dónde radica la gestión administrativa y la dirección de los negocios deberá 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 la que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica. 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 tienen en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial”*. (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, Recurso nº 471/2013).

En este sentido, esta Junta Arbitral, en sus Resoluciones 14/2013, de 24 de julio, y 19/2013, de 27 de septiembre, recaídas en los conflictos 31/2010 y 5/2011, ratificadas ambas por el Tribunal Supremo (Sentencias de 18 de junio de 2015, Recursos nº 417/2013 y 471/2013, ya fijó el domicilio fiscal de una Sociedad por aplicación del criterio del lugar donde se realizaba la base de las actividades administrativas y directivas, a pesar de no concurrir en el mismo la realización de actividades técnicas, de llevanza de contabilidad o de elaboración de declaraciones fiscales, de reunión del órgano de administración o de la junta de accionistas, etc.

En definitiva, la jurisprudencia persevera de forma contumaz en la utilización de la sede de dirección como criterio preferente para la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas, incluso en casos de escasa o nula actividad. Así las STSJ País Vasco de 31 de marzo de 2006 y 15 de enero de 2007 (recursos nº 701/2004 y nº 760/2004, respectivamente) establecen que *“aún en supuestos de escasa o nula actividad deberá manifestarse una siquiera mínima labor de gestión, por ejemplo, para afrontar pagos o para cuestiones de índole tributaria”*.

Con ello, el criterio del mayor valor del inmovilizado adquiere un carácter realmente *“residual”*, pudiéndose concluir que sólo debe aplicarse cuando excepcionalmente no pueda determinarse la sede de gestión administrativa o de dirección de los negocios.

3. La valoración conjunta de las pruebas aportadas en este Expediente permiten concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de GI SLU se llevan en Valencia, por tratarse del lugar donde reside el administrador único de la Sociedad y, por tanto, donde con habitualidad éste realiza las labores propias de la dirección empresarial, sin perjuicio de la que ocasionalmente pueda realizarlas desde Gipuzkoa; por tratarse del lugar donde el asesor D. SGT presta sus servicios; y por tratarse del lugar donde tiene la Sociedad su única oficina donde se reciben y remiten los pedidos.

Respecto de las manifestaciones del administrador único acerca de la utilización de un inmueble a título de precarista en la sede de G SL en Irún (Gipuzkoa), donde según manifiesta la AEAT, aunque sin aportar ninguna prueba, el personal de ésta llevaría la gestión administrativa de GI SLU, han de relativizarse con fundamento en la falta de rigor de otras manifestaciones de aquél acerca de su propia residencia, que ha acabado reconociendo que radica en Alicante, contra lo que sostenía inicialmente.

En su virtud, la Junta Arbitral

## ACUERDA

1º.- Declarar que el domicilio fiscal del GI SLU para los ejercicios no prescritos a 17 de enero de 2012, radicó en Territorio Común.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa, y asimismo a GI SLU.