

## **Resolución R 11/2011**

**Expedientes 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008  
acumulados**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 2 de mayo de 2011

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. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

sobre los conflictos planteados entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia acerca del domicilio fiscal de las entidades que a continuación se relacionan con indicación del número del respectivo expediente:

- ENTIDAD 1, S.L. (NIF .....), expediente 29/2008
- ENTIDAD 2, S.L. (NIF .....), expediente 30/2008
- ENTIDAD 3, S.L. (NIF .....), expediente 32/2008
- ENTIDAD 4, S.L. (NIF .....), expediente 38/2008
- ENTIDAD 5, S.L. (NIF .....), expediente 39/2008, y
- ENTIDAD 6, S.L. (NIF .....), expediente 40/2008.

### **I. ANTECEDENTES**

#### **1. ENTIDAD 1, S.L.**

El conflicto relativo a ENTIDAD 1 fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de fecha 21 de mayo de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el día siguiente, y admitido a trámite el 12 de septiembre de 2008. Formularon alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de escrito de 21 de octubre de 2008, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 4 de noviembre de 2008, y tras la puesta de manifiesto del expediente, la AEAT (escrito de 17 de febrero de 2009, registrado el 18) y ENTIDAD 3, S.L., en calidad de sucesora de la entidad interesada (escrito de 16 de febrero de 2009, registrado el 18). Mediante escrito de 2 de febrero de 2009 de la Diputación Foral de Bizkaia (por error evidente figura en el escrito la fecha de 2 de febrero de 2008), registrado de entrada el siguiente día 5, la inspectora actuaria se limitó a manifestar que “reitera todos los puntos contenidos en el informe emitido por ella misma con fecha 21 de octubre de 2008”.

Del expediente resultan los siguientes hechos relativos a la sociedad ENTIDAD 1, S.L.:

- Se constituyó en San Sebastián el 27 de abril de 2000;
- La totalidad de sus participaciones son adquiridas el 14 de mayo de 2004 (fecha de la escritura pública) por la sociedad ENTIDAD 6, S.L.;
- El 14 de julio de 2004 se elevan a escritura pública acuerdos sociales adoptados el día 15 de mayo de 2004 en virtud de los cuales se declara la unipersonalidad de la sociedad y se nombran nuevos administradores solidarios;
- El 19 de julio de 2004 se eleva a escritura pública el acuerdo social adoptado el día 14 de julio de 2004 por el que se traslada el domicilio social a Bilbao, calle AAA, nº. La modificación del domicilio fiscal a Vizcaya se formalizó mediante declaración censal de fecha 21 de septiembre de 2004.
- Mediante escritura pública de 13 de septiembre de 2004, inscrita en el Registro Mercantil de Vizcaya el 7 de octubre de 2004, se llevó a cabo la absorción de ENTIDAD 1, S.L. por ENTIDAD 7, S.L. (posteriormente ENTIDAD 3, S.L.). En la misma operación fueron

absorbidas por esta misma entidad, además de ENTIDAD 1, S.L., las sociedades ENTIDAD 6, S.L., ENTIDAD 4, S.L. y ENTIDAD 5, S.L.

No conforme con la fijación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1, S.L. en el indicado domicilio de Bilbao, la AEAT inició el procedimiento de cambio de dicho domicilio, cuyos trámites se describen detalladamente en el escrito de planteamiento del conflicto, que concluyó con el desacuerdo que dio lugar al presente procedimiento.

La AEAT solicita de esta Junta Arbitral que declare la “procedencia de cambio de domicilio de la entidad ENTIDAD 1, S.L. al domicilio ubicado en calle ZZZ, nº de Zaragoza, con efectos desde el 14 de mayo de 2004 (fecha de la escritura pública en la que el ENTIDAD 6, S.L. compra las participaciones de la entidad pasando a ser socio único) y hasta su extinción como consecuencia de la absorción por la entidad ENTIDAD 3, S.L.”. Frente a esta pretensión, la Diputación Foral de Bizkaia pide a esta Junta Arbitral (como tal *petitum* hay que entender la “conclusión” de su escrito de alegaciones) que declare “que el domicilio fiscal de la empresa ENTIDAD 1, S.L., con NIF ..... se encuentra en Bilbao en la calle AAA, nº desde el 15 de julio de 2004 hasta su extinción”. La misma petición formula la representación de la entidad interesada.

## 2. ENTIDAD 2, S.L.

El conflicto relativo a ENTIDAD 2, S.L. fue planteado por la AEAT por medio de escrito de fecha 21 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día siguiente, y admitido a trámite por esta Junta Arbitral el 12 de septiembre de 2008. La Diputación Foral de Bizkaia formuló alegaciones mediante escrito de 20 de octubre de 2008, registrado de entrada el 4 de noviembre de 2008. Realizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente, se presentaron escritos de alegaciones por la AEAT, de fecha 17 de febrero de 2009, registrado el siguiente día 18, y la sociedad interesada, de fecha 18 de febrero, registrado el siguiente día 19. La Diputación Foral de Bizkaia presentó un escrito de fecha 2 de febrero de 2009 (aunque por evidente error material lleva fecha del 2008), registrado el día 9, en el que la actuario firmante “reitera todos

los puntos contenidos en el informe emitido por ella misma con fecha 20 de octubre de 2008”.

Del expediente resultan los siguientes hechos concernientes a ENTIDAD 2, S.L.:

- La sociedad ENTIDAD 8, S.L. se constituyó como sociedad unipersonal en Irún (Guipúzcoa) el 18 de junio de 2004, con domicilio social en San Sebastián;
- El 29 de junio de 2004 se transmitió la totalidad de sus participaciones a la entidad ENTIDAD 3, S.L.;
- En la misma fecha se elevan a escritura pública los acuerdos sociales adoptados el día anterior por los que se nombran nuevos administradores y se traslada el domicilio social a Bilbao, calle AAA, nº. Se modificó asimismo el objeto social, que se define como “la promoción o fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital”. El cambio de domicilio fiscal se formalizó mediante declaración censal de fecha 13 de septiembre de 2004;
- Mediante acuerdo social de 10 de septiembre de 2004, elevado a escritura pública el 13 de septiembre de 2004, se cambia la denominación social de la entidad, que pasa a ser ENTIDAD 2, S.L.;
- El 28 de octubre de 2004 la Junta General de socios de ENTIDAD 2, S.L. adopta un acuerdo de ampliación de capital (recogido en el anexo al escrito de planteamiento, folios 64 y sigs.), elevado a escritura pública el día 2 de noviembre de 2004. Dicha ampliación es suscrita por el socio único de la entidad, ENTIDAD 3, S.L., mediante la aportación de participaciones sociales en diversas entidades y dos préstamos participativos concedidos por el socio único. La operación se acoge, como canje de valores, al Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo, regulado en el Capítulo X del título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Territorio

Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción entonces vigente.

- Mediante acuerdo de 14 de julio de 2005, elevado a escritura pública el 22 de julio de 2005, la Junta general de la entidad traslada el domicilio social a la calle BBB, nº, bajo de Bilbao.

Considerando que el domicilio fiscal de la ENTIDAD 2, S.L. está indebidamente fijado en Bilbao, la AEAT propuso su cambio a la Diputación Foral de Bizkaia, que rechazó la propuesta, discrepancia que desembocó finalmente en el presente conflicto.

La AEAT solicita de esta Junta Arbitral que declare la procedencia del cambio de domicilio de la entidad desde el domicilio en calle BBB, nº de Bilbao a calle YYY, nº de Zaragoza, con efectos desde el 29 de junio de 2004. Esta es la fecha en que la totalidad de las participaciones en ENTIDAD 8, S.L., denominación originaria de ENTIDAD 2, S.L., fue adquirida por ENTIDAD 3, S.L. La Diputación Foral de Bizkaia se opone a tal pretensión y pide a esta Junta (en la peculiar forma antes señalada) que declare que el domicilio de la entidad se encuentra en Bilbao en la calle BBB, nº, y que con anterioridad, desde el 29 de junio de 2004 hasta el 15 de julio de 2005, se encontraba en Bilbao en la calle AAA, nº 2º. Igual petición formula la entidad interesada.

### 3. ENTIDAD 3, S.L.

El conflicto relativo al domicilio fiscal de ENTIDAD 3, S.L. fue planteado por la AEAT por medio de escrito de fecha 21 de mayo de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el día siguiente, y admitido a trámite el 12 de septiembre de 2008. La Diputación Foral de Bizkaia formuló alegaciones mediante escrito de 17 de octubre de 2008, registrado de entrada el 8 de noviembre de 2008. Realizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente, se presentaron escritos de alegaciones por la AEAT, de fecha 2 de marzo de 2009, registrado el siguiente día 3, y la sociedad interesada, de fecha 2 de marzo de 2009, registrado el 9 de marzo de 2009. La Diputación Foral de Bizkaia presentó un escrito de fecha 11 de febrero de 2009 (aunque por

evidente error material lleva fecha del 2008), registrado el día 19 de febrero de 2009, en el que la actuario firmante “reitera todos los puntos contenidos en el informe emitido por ella misma con fecha 17 de octubre de 2008”.

Del expediente resultan los siguientes hechos atinentes a ENTIDAD 3, S.L.:

- La sociedad ENTIDAD 7, S.L. se constituyó en San Sebastián el 14 de febrero de 2002;
- El 28 de junio de 2004 se transmite la totalidad de las participaciones de dicha entidad a las sociedades Sociedad A, Sociedad B, S.L. e Sociedad C, S.L. La primera de estas sociedades tiene su domicilio fiscal en San Sebastián (calle CCC, nº) y las otras dos en Zaragoza (calle YYY, nº);
- En la misma fecha se adoptan acuerdos sociales, elevados a escritura pública el día siguiente, de nombramiento de nuevos administradores y traslado del domicilio social a Bilbao, calle AAA, nº. El cambio de domicilio fiscal se formalizó mediante declaración censal de fecha 16 de septiembre de 2004;
- El 4 de agosto de 2004 se eleva a escritura pública el acuerdo de la Junta de socios de ENTIDAD 7, S.L. de 20 de julio de 2004 de ampliar el capital de la entidad. La ampliación fue suscrita por los nuevos socios mediante la aportación de la totalidad de las participaciones de las sociedades ENTIDAD 6, S.L. y ENTIDAD 4, S.L. La primera de estas dos sociedades era, a su vez, el único socio de ENTIDAD 5, S.L. y ENTIDAD 1, S.L.;
- El mismo día 20 de julio de 2004 ENTIDAD 7, S.L. adopta un acuerdo de fusión, elevado a escritura pública el 13 de septiembre de 2004, en virtud del cual dicha entidad absorbe a ENTIDAD 6, S.L., ENTIDAD 4, S.L., ENTIDAD 5, S.L. y ENTIDAD 1, S.L.;

- Por acuerdo de 10 de septiembre de 2004, elevado a escritura pública el 13 de septiembre de 2004, la entidad adopta la denominación social de ENTIDAD 3, S.L.;
- Mediante escritura pública de 22 de julio de 2005, la entidad traslada el domicilio social a la calle de calle BBB, nº, de Bilbao. El cambio de domicilio fiscal se formaliza mediante declaración censal de 22 de julio de 2005.

La AEAT incoó el procedimiento de cambio de domicilio fiscal, que concluyó con el desacuerdo con la Diputación Foral de Bizkaia que motiva el presente conflicto.

La AEAT solicita de esta Junta Arbitral que “declare que la entidad ENTIDAD 3, S.L. NIF ..... tenía su domicilio fiscal desde el 29 de junio de 2007 en calle YYY, nº de Zaragoza, ya que es allí donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de la actividad económica desarrollada por esta entidad”. El error material de citar el año 2007 en lugar de 2004 es fácilmente salvable: la fecha indicada es el día siguiente a la adopción del acuerdo de traslado del domicilio social a Bilbao.

De contrario, la Diputación Foral de Bizkaia considera que el domicilio fiscal de ENTIDAD 3, S.L. se encuentra en Bilbao, en la calle BBB, nº, y que con anterioridad, desde el 29 de junio de 2004 hasta el 15 de julio de 2005, dicho domicilio se encontraba en Bilbao en la calle AAA, nº. Idéntica petición formula la entidad interesada.

#### 4. ENTIDAD 4, S.L.

El conflicto acerca del domicilio fiscal de ENTIDAD 4, S.L. fue planteado por la AEAT por medio de escrito de fecha 19 de junio de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el día siguiente, y admitido a trámite el 12 de septiembre de 2008. La Diputación Foral de Bizkaia formuló alegaciones mediante escrito de 21 de octubre de 2008, registrado de entrada el 4 de noviembre de 2008. Tras la puesta de manifiesto del expediente, se presentaron escritos de alegaciones por la AEAT, de fecha 1 de abril de 2009, registrado el siguiente

día 2, y por ENTIDAD 3, S.L. en calidad de sucesora de la sociedad interesada, de fecha 7 de abril de 2009, registrado el día siguiente. La Diputación Foral de Bizkaia presentó un escrito de fecha 16 de marzo de 2009, registrado el siguiente día 20, en el que la actuario firmante “reitera todos los puntos contenidos en el informe emitido por ella misma con fecha 21 de octubre de 2008”.

Del expediente resultan los siguientes hechos atinentes a ENTIDAD 4, S.L.:

- La Sociedad D, S.L. se constituyó en Zaragoza el 15 de diciembre de 1999, estableciéndose su domicilio social en calle WWW, nº de Zaragoza;
- El 25 de agosto de 2003 se elevan a escritura pública los acuerdos sociales de cambio del domicilio social a calle ZZZ, nº de Zaragoza y nombramiento de dos administradores solidarios;
- El 29 de junio de 2004 se eleva a escritura pública el acuerdo social de trasladar el domicilio social a Bilbao, calle AAA, nº. La modificación del domicilio fiscal se formaliza el 21 de septiembre de 2004 mediante presentación de la correspondiente declaración censal;
- El 13 de septiembre de 2004 se eleva a escritura pública certificación de 8 de septiembre por la que se declara la unipersonalidad de la sociedad, debido a que la totalidad de sus participaciones es propiedad de ENTIDAD 7, S.L. (actualmente ENTIDAD 3, S.L.), la cual las adquirió por aportación en virtud de la ampliación de capital acordada por la Junta de socios el 20 de julio de 2004, elevada a escritura pública el 4 de agosto de 2004;
- Mediante escritura de fecha 13 de septiembre de 2004, inscrita en el Registro Mercantil de Vizcaya el 7 de octubre de 2004, se eleva a pública la absorción de ENTIDAD 4, S.L. por su único socio.



Considerando que el domicilio de ENTIDAD 4, S.L. estaba incorrectamente fijado en Bilbao, la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio, que terminó sin acuerdo con la Diputación Foral de Bizkaia, discrepancia que dio origen al presente conflicto.

La AEAT solicita de esta Junta Arbitral que declare la procedencia del cambio de domicilio de la entidad al ubicado en calle ZZZ, nº de Zaragoza con efectos desde el 29 de junio de 2004 (fecha de la escritura pública por la que se traslada el domicilio a Vizcaya) hasta su extinción por la absorción por ENTIDAD 3, S.L. Frente a ello, la Diputación Foral de Bizkaia sostiene que el domicilio de la entidad se encuentra en Bilbao, en la calle AAA, nº, desde el 29 de junio de 2004 hasta el 13 de septiembre de 2004, fecha en la que se produce la fusión por absorción. La misma petición se formula por la entidad.

#### 5. ENTIDAD 5, S.L.

El conflicto relativo al domicilio fiscal de ENTIDAD 5, S.L. fue planteado por la AEAT por medio de escrito de fecha 19 de junio de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el día siguiente, y admitido a trámite el 12 de septiembre de 2008. La Diputación Foral de Bizkaia formuló alegaciones mediante escrito de 21 de octubre de 2008, registrado de entrada el 4 de noviembre de 2008. Tras la puesta de manifiesto del expediente, formuló alegaciones la AEAT, mediante escrito de fecha 10 de junio de 2009, registrado el siguiente día 11. La Diputación Foral de Bizkaia presentó un escrito de fecha 25 de mayo de 2009, registrado el siguiente día 29, en el que la actuaria firmante “reitera todos los puntos contenidos en el informe emitido por ella misma con fecha 21 de octubre de 2008”.

Del expediente resultan los siguientes hechos atinentes a ENTIDAD 5, S.L.:

- Se constituye en Barcelona el 19 de marzo de 2001;
- El 26 de febrero de 2003 se eleva a pública la compra por ENTIDAD 6, S.L. de la totalidad de sus participaciones realizada el día 24 de febrero de 2003;

- En escritura de 25 de marzo de 2003 se elevan a escritura pública acuerdos sociales por los que se declara la unipersonalidad de la sociedad, se nombran dos nuevos administradores solidarios y se traslada el domicilio social a la calle XXX, nº, de Zaragoza;
- Mediante escritura de 29 de junio de 2004 se eleva a público el acuerdo de la Junta general de 28 de junio de 2004 de trasladar el domicilio social a la calle AAA, nº de Bilbao. La modificación del domicilio fiscal se formalizó mediante declaración censal de 21 de septiembre de 2004;
- En escritura de 13 de septiembre de 2004, inscrita en el Registro Mercantil de Vizcaya el 7 de octubre de 2004, se eleva a pública la absorción de la entidad por ENTIDAD 7, S.L. (actualmente ENTIDAD 3, S.L.).

Considerando que el domicilio fiscal de ENTIDAD 5, S.L. estaba incorrectamente fijado en Vizcaya, la AEAT promovió su cambio incoando el correspondiente procedimiento, que concluyó con la discrepancia de la Diputación Foral de Bizkaia que origina el presente conflicto. En éste la AEAT solicita de la Junta Arbitral que declare la procedencia del cambio de domicilio de la entidad a Zaragoza, calle XXX, nº con efectos desde el 29 de junio de 2004 (fecha de la escritura pública de traslado del domicilio social a Vizcaya) hasta su extinción como consecuencia de la absorción por ENTIDAD 3, S.L. La Diputación Foral de Bizkaia sostiene obviamente la tesis contraria: que el domicilio de ENTIDAD 5, S.L. se encuentra en Bilbao, calle AAA, nº, en el mismo periodo.

#### 6. ENTIDAD 6, S.L.

El conflicto acerca del domicilio fiscal de ENTIDAD 6, S.L. fue planteado por la AEAT por medio de escrito de fecha 19 de mayo de 2008 (posiblemente el 19 de junio, fecha que figura en el cajetín de salida de la Dirección General de la AEAT), registrado de entrada en esta Junta Arbitral el día 20 de junio de 2008. Fue admitido a trámite el 12 de septiembre de 2008. La Diputación Foral de

Bizkaia formuló alegaciones mediante escrito de 20 de octubre de 2008, registrado de entrada el 4 de noviembre de 2008. Tras la puesta de manifiesto del expediente, formuló alegaciones la AEAT mediante escrito de fecha 10 de junio de 2009, registrado el día siguiente. La Diputación Foral de Bizkaia presentó un escrito de fecha 25 de mayo de 2009, registrado el siguiente día 29, en el que la actuario firmante “reitera todos los puntos contenidos en el informe emitido por ella misma con fecha 20 de octubre de 2008”.

Del expediente resultan los siguientes hechos concernientes a ENTIDAD 6, S.L.:

- El 23 de abril de 2001 se constituyó en San Sebastián la sociedad unipersonal Sociedad E, S.L., con domicilio social en dicha ciudad;
- El 12 de septiembre de 2001 se eleva a escritura pública el acuerdo de traslado del domicilio social a calle WWW, nº, de Zaragoza;
- El 28 de septiembre de 2001 se eleva a escritura pública el acuerdo social de nombramiento de dos administradores solidarios;
- El 28 de enero de 2003 se elevan a escritura pública los acuerdos de cambio de denominación social, que pasa a ser ENTIDAD 6, S.L., y de traslado del domicilio social a la calle XXX, nº, de Zaragoza;
- El 22 de julio de 2003 se eleva a escritura pública el acuerdo de cambio del domicilio social a calle ZZZ, nº, de Zaragoza;
- El 28 de junio de 2004 se adopta un nuevo acuerdo de cambio del domicilio social a Bilbao, calle AAA, nº, que se eleva a escritura pública el día siguiente;
- Como consecuencia de la ampliación de capital de ENTIDAD 7, S.L. (actualmente ENTIDAD 3, S.L.) acordada por la Junta de socios de esta entidad el 20 de julio de 2004 y elevada a escritura pública el 4 de agosto de 2004 y la aportación a esta entidad de la totalidad de las participaciones de ENTIDAD 6, S.L., ésta se convierte en sociedad unipersonal, condición que se declara mediante

certificación de 8 de septiembre de 2004, elevada a escritura pública el 13 de septiembre de 2004;

- El 13 de septiembre de 2004 se eleva a escritura pública la absorción de ENTIDAD 6, S.L. por su único socio ENTIDAD 7, S.L. (actualmente ENTIDAD 3, S.L.).

La AEAT incoó el procedimiento de cambio de domicilio fiscal por estimar que éste se encontraba incorrectamente fijado en Bilbao, pero su propuesta en este sentido fue rechazada por la Diputación Foral de Bizkaia, discrepancia que origina el presente conflicto. En éste la AEAT solicita de la Junta Arbitral que declare la procedencia del cambio de domicilio de ENTIDAD 6, S.L. al ubicado en calle ZZZ, nº de Zaragoza, con efectos desde el 29 de junio de 2004 (fecha de la escritura pública de traslado del domicilio a Vizcaya) hasta su extinción como consecuencia de la absorción por ENTIDAD 3, S.L. La Diputación Foral de Bizkaia sostiene, por el contrario, que el domicilio de la entidad en dicho periodo se encontraba en Bilbao, calle AAA, nº.

7. En su reunión celebrada el 28 de marzo de 2011, la Junta Arbitral adoptó la Resolución P 3/2011, mediante la que acordó:

“1º Acumular los expedientes 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008.

2º De acuerdo con el artículo 73, párrafo segundo de la Ley 30/1992, contra este acuerdo no procede recurso alguno.”

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

1. Los presentes conflictos acumulados han de resolverse por aplicación de las normas del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que definen el domicilio fiscal de las personas jurídicas. Estas normas son las siguientes:

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.

(...)

Ocho. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

2. Respecto a las entidades ENTIDAD 4, S.L., ENTIDAD 5, S.L. y ENTIDAD 6, S.L., la AEAT considera aplicable la presunción establecida en el apartado Ocho del artículo 43 CE en vista de que dichas entidades se extinguieron dentro del año siguiente al traslado de su domicilio a Bilbao, como consecuencia de su absorción por ENTIDAD 7, S.L. La AEAT no invoca el citado precepto con relación a ENTIDAD 1, S.L., respecto de la cual concurren las mismas circunstancias.

Contra esa aplicación la Diputación Foral de Bizkaia argumenta que en los casos considerados “se produce una fusión por absorción, por lo tanto la actividad del obligado continúa con la entidad absorbente ENTIDAD 3, S.L., cuyo domicilio se encuentra actualmente en Bilbao...”. La representación de ENTIDAD 4, S.L. argumenta, de manera análoga, que dicha entidad “no cesa

en su actividad ni deviene inactiva, sino que mediante un proceso societario otra sociedad la sucede a título universal”.

Tenemos que aceptar en este punto la posición de la Diputación Foral y de la sociedad interesada, porque, de acuerdo con su razonamiento, en los supuestos en que una nueva entidad sucede a otra, sea en virtud de una operación de reestructuración societaria, como en este caso la fusión por absorción –pero también en el de otras operaciones de esta clase, causen o no la extinción de la transmitente, como, por ejemplo, una escisión total o parcial, una segregación o una cesión global de activo y pasivo--, sea, en general, por cualquier otra causa, no puede afirmarse que la entidad transmitente cese en su actividad en el sentido del artículo 43.Ocho CEPV. La equiparación que establece este precepto entre los supuestos de que la entidad “devenga inactiva” y “cese en su actividad” pone de manifiesto que esta norma se refiere al supuesto de que sea la actividad misma de la entidad la que termine y no a aquellos otros en los que la actividad continúe bajo otra titularidad.

3. La resolución de los presentes conflictos acumulados exige, por tanto, determinar, de acuerdo con el artículo 43.Cuatro, b) CEPV, si la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las sociedades interesadas se encontraba efectivamente centralizada en el País Vasco, concretamente en Bilbao, o en territorio común, concretamente en Zaragoza. 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. Sólo en el caso de que no pueda establecerse este lugar entraría en juego el criterio supletorio del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado previsto en el inciso 2º de dicho precepto.

4. Dos de las sociedades afectadas por los presentes conflictos, ENTIDAD 1, S.L. y ENTIDAD 5, S.L., tenían con anterioridad a su extinción por absorción muy escasa actividad y de los respectivos expedientes se deduce que carecían de los recursos indispensables para gestionar por sí mismas sus negocios.

Acerca de ENTIDAD 1, S.L. afirma la Diputación Foral de Bizkaia en su escrito de alegaciones de fecha 21 de octubre de 2008, que “carece de libros de

contabilidad debidamente legalizados” (pág. 3); que, según manifestaciones del apoderado general de ENTIDAD 3, S.L., sociedad absorbente de aquélla, “era una sociedad inoperativa antes y después del traslado de su domicilio fiscal, con terrenos en Huesca”; que sólo hay una única factura expedida por la entidad en el año 2004, en la que aparece un domicilio en Irún (Guipúzcoa) y dos facturas recibidas (págs. 7 y sig.); y que no ha tenido ninguna cuenta bancaria abierta desde su adquisición por ENTIDAD 6, S.L. (pág. 8).

Respecto a ENTIDAD 5, S.L. la AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto de fecha 19 de junio de 2008 afirma que dicha entidad “desarrolla una reducida actividad en el ejercicio 2004 por lo que no parece precisar una importante estructura administrativa” (pág. 6). En sustento de esta aseveración recoge el citado escrito, entre otros, los siguientes datos consignados por la Dependencia Regional de Inspección de su Delegación Especial en Aragón en un informe de 7 de mayo de 2007 sobre el domicilio de la citada entidad: ésta “no tiene ni ha tenido nunca trabajadores según los datos de la Seguridad Social”; en el modelo 347 (declaración anual de operaciones con terceros) figura únicamente una operación de venta-ingreso y otra de compra-pago; la entidad es titular de dos cuentas bancarias abiertas en una sucursal de Bancaja en Zaragoza y hasta 2003 de otra abierta en una sucursal de La Caixa en Barcelona.

Por su parte, en el escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia de 21 de octubre de 2008 se indica (págs. 4 y sig.) que los libros de contabilidad debidamente legalizados aportados por el obligado tributario son del ejercicio 2003; que durante el año 2004 únicamente se emite una factura; que “las facturas recibidas son de notarios y del Registro, debido a que se trata de una sociedad sin actividad”; y que con posterioridad al cambio de domicilio a Bilbao el obligado tributario no recibe ninguna factura.

Se llega, por tanto, a la conclusión de que la gestión administrativa y dirección de los negocios de estas dos entidades no se realizaba en su domicilio social, sino en el lugar en el que tales gestión y dirección se llevaban a cabo por ENTIDAD 6, S.L., único socio común de ambas tras la adquisición de la

totalidad de sus respectivas participaciones, como quedó indicado en los antecedentes.

5. Los datos de hecho en que la AEAT se basa para sostener que el lugar donde se realizaba efectivamente la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las sociedades interesadas en los periodos considerados no era el de su domicilio social en Bilbao sino en Zaragoza se refieren principalmente a los siguientes aspectos: 1) el domicilio fiscal de los administradores y apoderados; 2) el domicilio de los trabajadores de la entidad; 3) su gestión financiera (cuentas bancarias); 4) su gestión administrativa y comercial (facturación); y 5) el resultado de las visitas y otras actuaciones relativas al domicilio social de las sociedades llevadas a cabo por inspectores tanto de la AEAT como de la Diputación Foral de Bizkaia. Estos datos son especialmente abundantes en relación con ENTIDAD 3, S.L. y, aunque en menor medida, con ENTIDAD 2, S.L., íntegramente participada por la primera, ambas subsistentes tras la operación de absorción.

6. Todas las sociedades afectadas por los presentes conflictos tenían los mismos administradores solidarios: D. Nombre 1 (NIF: .....), con domicilio en San Sebastián, y D. Nombre 2 (NIF: .....), con domicilio en Zaragoza. En su escrito de alegaciones en el expediente 32/2008, ENTIDAD 3, S.L., el representante de esta entidad expone que de los tres socios de ésta, Sociedad A, S.L., con domicilio fiscal en San Sebastián, posee una participación del 50% y el otro 50% pertenece conjuntamente a los otros dos socios, Sociedad B, S.L. e Sociedad G, S.L., que tienen su domicilio fiscal en Zaragoza. Añade que los socios de ENTIDAD 3, S.L. actúan representados por sus respectivos administradores, los señores Nombre 1 y Nombre 2, que lo son también de esta última entidad, y que ambos se desplazan a Bilbao tanto para asistir a las Juntas de Socios como a los Consejos.

7. Respecto a los apoderados resultan de los expedientes los siguientes datos:

- En todas las sociedades aparece como apoderado general D. Nombre 3 (NIF: .....), con domicilio fiscal en Zaragoza;



- En *ENTIDAD 6, S.L.*, según el escrito de planteamiento de la AEAT (pág. 8), la totalidad de los apoderados tienen su domicilio en Zaragoza. Con posterioridad al cambio de domicilio se designan seis apoderados para la gestión del Hotel Sociedad F, sito en Zaragoza, de los cuales cuatro tienen su domicilio en Madrid, uno en Zaragoza y otro es no residente. En el informe de fecha 30 de abril de 2007 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la AEAT, anexo como Documento nº 9 al escrito de planteamiento, se señala (pág. 10) que los domicilios de los 15 apoderados en julio de 2005 estaban en las provincias siguientes: 3 en Madrid, 2 en Guipúzcoa, uno en Barcelona, uno en Cantabria, uno en Vizcaya, uno es no residente en España y 6 residían en Zaragoza.
- En *ENTIDAD 2, S.L.* se otorgan poderes generales, además de a D. Nombre 3, al administrador solidario D. Nombre 2, que en la escritura de poder figura con domicilio en calle YYY, nº, Zaragoza. Se otorga también poder a D. Nombre 4 (NIF: ..... ) –el escrito de planteamiento le atribuye erróneamente el nombre de ....; en otros lugares de los expedientes aparece citado como .....-, con domicilio, según la escritura, en calle YYY, nº, Zaragoza;
- El escrito de la AEAT de planteamiento del conflicto (pág. 7) enumera diez apoderados de *ENTIDAD 3, S.L.*, además de D. Nombre 3, todos los cuales tienen su domicilio en Zaragoza, a excepción de uno que lo tiene en Marbella (Málaga). El informe de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 2 de julio de 2007 (anexo al escrito de planteamiento como Doc. nº 6) menciona como apoderados generales de la entidad, a D. Nombre 3, a D. Nombre 4 y a D. Nombre 5 (DNI: .....), este último con domicilio fiscal en Bilbao desde el 1 de enero de 2007, y como titulares de poderes especiales a otras cinco personas, cuatro de las cuales tienen su domicilio en Zaragoza y la quinta, cuyo domicilio no se indica, es la que, según la AEAT, lo tiene en Marbella.

8. Ni ENTIDAD 1, S.L. ni ENTIDAD 4, S.L. ni ENTIDAD 5, S.L., ni ENTIDAD 2, S.L. tenían trabajadores. En lo que respecta a las otras dos entidades afectadas por los presentes conflictos los datos relativos a los empleados son en resumen los siguientes:

- *ENTIDAD 6, S.L.* El escrito de planteamiento cita datos de la Tesorería General de la Seguridad Social de julio de 2005, según los cuales constan 34 trabajadores en el ejercicio 2004. De ellos hay uno domiciliado en cada una de las siguientes provincias: Tarragona, Rioja, Barcelona, Huesca, Navarra y Cáceres; los 28 restantes están domiciliados en Zaragoza. Datos similares figuran en la base de datos de la AEAT. El escrito cita también el informe de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 15 de abril de 2008 (anexo como Doc. 12 al escrito de planteamiento) en el que se indica que ninguno de los empleados de la entidad está domiciliado en el Territorio Histórico de Bizkaia;
- *ENTIDAD 3, S.L.* Según el escrito de planteamiento (pág. 10) la entidad tiene tres empleados: D. Nombre 4, con domicilio en Zaragoza, D. Nombre 6 (NIF: .....), con domicilio en Zaragoza, y D. Nombre 5, con domicilio fiscal en Barcelona, dado de alta el 1 de enero de 2007.

La Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia, en su informe de fecha 2 de julio de 2007 (pag. 10) indica que los señores mencionados desempeñan respectivamente las funciones de director financiero, jefe de administración y contabilidad y responsable fiscal y legal de ENTIDAD 3, S.L. y del Grupo ENTIDAD 9 y afirma que “sus centros de trabajo se encuentra en Bilbao en el domicilio fiscal declarado: calle BBB, nº”. A este respecto la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, en un documento de fecha 22 de octubre de 2007 titulado “Consideraciones en relación al informe emitido por la Hacienda Foral de Vizcaya de fecha 2/7/2007 en relación al domicilio fiscal de la

entidad ENTIDAD 3, S.L.” (anexo al escrito de planteamiento, Doc. 11) hace el siguiente comentario (apartado 6):

“Llama mucho la atención que los responsables de las áreas financiera, contable y fiscal y legal no sólo de ENTIDAD 3, S.L. sino del ‘grupo’ ENTIDAD 9 (compuesto fundamentalmente por sociedades con domicilio en Zaragoza, con un gran volumen de operaciones, con varias promociones en Aragón y otros lugares de España y ninguna en Vizcaya), desarrollen su actividad desde Bilbao, donde no cuentan con personal administrativo alguno de apoyo, máxime, en el caso de D. Nombre 4, que según manifestó a la Actuario de la Hacienda Foral, realiza numerosos viajes”

En el mismo escrito se indica a continuación que en la base de datos de la AEAT (modelo 190 –resumen anual de retenciones) en el ejercicio 2004 figuran 31 perceptores por rendimientos del trabajo y 26 en el ejercicio 2005. Añade que desde 1 de enero de 2006 casi todos los empleados de ENTIDAD 3, S.L. del ejercicio anterior pasan a ser empleados de la entidad Sociedad H, S.L., con domicilio fiscal en calle YYY, nº, constituida el 25 de noviembre de 2005 y dada de alta en el epígrafe 849.7 del IAE: Servicios de Gestión Administrativa. Señala también el escrito de planteamiento que los asuntos laborales del Grupo ENTIDAD 9 se llevan desde una asesoría de Zaragoza (Asesoría). Este último dato es corroborado por el citado informe de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 2 de julio de 2007, en el que se señala (pág. 10) que las nóminas –se refiere concretamente a D. Nombre 4, D. Nombre 6 y D. Nombre 5—se confeccionan por (Asesoría), S.L., con CIF .....

En el informe de fecha 26 de abril de 2007 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la AEAT se recoge información de la Tesorería General de la Seguridad Social, en julio de 2005, en la que aparecen relacionados en ENTIDAD 3 40 trabajadores, de los cuales dos estaban domiciliados

en Vizcaya, cuatro en Huesca, uno en Barcelona, uno en Navarra y el resto, 32, estaban domiciliados en Zaragoza.

9. La situación de las cuentas bancarias de las entidades interesadas es en resumen la siguiente:

- *ENTIDAD 1, S.L.* no ha tenido ninguna cuenta bancaria abierta desde su adquisición por ENTIDAD 6, S.L. (alegaciones de la DFB de 21 de octubre de 2008, pág. 8);
- *ENTIDAD 4, S.L.* tiene tres cuentas bancarias abiertas en sucursales en Zaragoza, detalladas en el informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la AEAT de fecha 2 de mayo de 2007 (Doc. nº 8 del respectivo expediente, pág. 8);
- *ENTIDAD 5, S.L.* tiene dos cuentas bancarias en Zaragoza y hasta 2003 una en Barcelona;
- *ENTIDAD 6, S.L.* figura en la base de datos de la AEAT (pág. 12 del escrito de planteamiento) como titular en el año 2004 de 34 cuentas bancarias y autorizado en 14 cuentas más. Estas 48 cuentas están abiertas en 15 sucursales bancarias diferentes, de las que 10 están en la ciudad de Zaragoza, dos en localidades de su provincia, dos en Jaca (Huesca) y una en Huesca. Una relación detallada de estas cuentas figura en el informe de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 15 de abril de 2008 (Doc. nº 12 del respectivo expediente, apartado 6), en la que se mencionan además dos cuentas en una sucursal de San Sebastián.

A requerimientos de información de la AEAT dos de las entidades bancarias informaron que el titular de la cuenta había pasado a ser ENTIDAD 3, S.L., otras dos que el titular había pasado a ser una comunidad de propietarios, seis que el domicilio de envío de la correspondencia era calle ZZZ, nº de Zaragoza, dos que dicho domicilio era calle YYY, nº en Zaragoza y tres no comunicaron el

domicilio de envío de la correspondencia. El mencionado informe de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia, citado por la AEAT en su escrito de planteamiento, se indica que la autorización en las cuentas bancarias la ostentan el apoderado general D. Nombre 3 y D<sup>a</sup> Nombre 7, ambos con domicilio en Zaragoza.

- Las cuentas bancarias de *ENTIDAD 2, S.L.* están relacionadas en el informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT de fecha 16 de febrero de 2007 (anexo como Doc. nº 1 al escrito de planteamiento, págs. 5 y sig.). Se enumeran en total nueve cuentas, todas ellas en sucursales en Zaragoza, si bien la correspondencia se dirige al domicilio social de la entidad en Bilbao. Figura como autorizado en todas ellas D. Nombre 3 sólo o en unión de los administradores y otros apoderados.
- Respecto a las cuentas bancarias de *ENTIDAD 3, S.L.* el escrito de planteamiento del conflicto señala (pág. 17) que aquellas con las que principalmente opera la entidad se han abierto en sucursales bancarias de Zaragoza y que la dirección de envío de la correspondencia que figura en los contratos de apertura es la dirección de calle YYY, nº o calle ZZZ, nº (cuando el titular es ENTIDAD 6, S.L.) Zaragoza, si bien a partir de finales de 2005 los extractos de varias cuentas se envían a la dirección de calle BBB, nº de Bilbao. Añade el escrito que los contratos de préstamo, leasing, etc. son suscritos en sucursales bancarias de Zaragoza fundamentalmente. En los casos en que constan los datos de los autorizados a cuentas bancarias, éstos tienen el domicilio en Zaragoza (Nombre 3, Nombre 8, Nombre 7 o Nombre 4).

El informe de fecha 26 de abril de 2007 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la AEAT (anexo al escrito de planteamiento como Doc. nº 5) se señala (págs. 9 y sig.) que en la base de datos de la AEAT figura ENTIDAD 3, S.L. como titular en el año 2004 de 21 cuentas bancarias y autorizado en

6 cuentas más. Estas 27 cuentas están abiertas en 9 sucursales bancarias diferentes, de las que 7 están en la ciudad de Zaragoza, una en Jaca (Huesca) y una en Gallur (Zaragoza).

10. Por lo que se refiere a la facturación de las entidades interesadas, ENTIDAD 1, S.L. y ENTIDAD 5, S.L. apenas emiten o reciben facturas, como ya quedó indicado en el apartado 4 de estos Fundamentos de Derecho.

- *ENTIDAD 4, S.L.* El escrito de la AEAT de planteamiento del conflicto se limita en este punto a citar el informe de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 21 de abril de 2008 (Doc. nº 11 anexo al escrito de planteamiento, pág. 6), en el que se afirma que “desde el 1 de enero de 2004 al 20 de julio de 2004, se emiten facturas desde Zaragoza, y en el resto del ejercicio 2004 no existe facturación. No obstante, del 1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2003 no se emite factura alguna. En cuanto al lugar de recepción de las facturas, se remiten a Zaragoza”.
- *ENTIDAD 6, S.L.* En el escrito de planteamiento se afirma (pág. 25) que hasta el 20 de julio de 2004, fecha en que la sociedad ENTIDAD 7, S.L. adquirió la totalidad de las participaciones de ENTIDAD 6, S.L. (escritura pública de 4 de agosto de 2004) la facturación de esta entidad se realizaba desde Zaragoza; desde esa fecha hasta su extinción la entidad emitió siete facturas con domicilio de emisión en Zaragoza. El detalle de estas facturas se expone en las páginas 10 y siguiente del citado escrito, donde se señala que la gestión de cobros y pagos de dichas facturas se realiza también en Zaragoza. Los datos anteriores están corroborados por el informe de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 15 de abril de 2008 (Doc. nº 12 anexo al escrito de planteamiento, pág. 8).
- *ENTIDAD 2, S.L.* Según el escrito de la AEAT de planteamiento del conflicto (pág. 10), la emisión y recepción de facturas y la gestión de cobros y pagos de las mismas se realiza desde la dirección de calle YYY, nº, de Zaragoza, afirmación que basa en el análisis que se lleva

a cabo en las páginas siguientes de las facturas emitidas y recibidas que figuran como anexo a dicho escrito (folios 184 a 238). Señala la AEAT que la práctica totalidad de las facturas recibidas se corresponden con facturas de Registro Mercantil, notarios y gestoría. En cuanto a las facturas emitidas, indica el escrito que en el periodo del 1 de julio al 30 de septiembre de 2006 sólo consta una factura (única emitida por la entidad) de fecha 20 de julio de 2007 emitida a la entidad Sociedad I, en la que se le refactura la recibida de Sociedad J. En la factura emitida por ENTIDAD 2, S.L. figura el domicilio fiscal de calle BBB, nº de Bilbao y un número de teléfono y de fax ambos de Zaragoza.

Observa la AEAT que “[e]n las facturas recibidas (al igual que las recibidas por ENTIDAD 3, S.L.) se encuentra estampado un sello para hacer constar la fecha y firma de entrada de la factura, visto bueno, contabilización, pago y observaciones. En varias de estas facturas figura la firma de Nombre 7...”. En su segundo escrito de alegaciones, fechado el 17 de febrero de 2009, se puntualiza (pág. 15) que D<sup>a</sup> Nombre 7 es empleada de Sociedad H, S.L., entidad con domicilio fiscal en calle YYY, nº de Zaragoza, de la que afirma la AEAT que es la “sociedad encargada dentro de la estructura del grupo para prestar servicios de administración y gestión a las distintas sociedades integrantes del mismo que carecen de medios materiales y/o humanos para llevarlos a cabo por sí mismas, donde existe la infraestructura suficiente para realizar la centralización de la gestión administrativa de estas sociedades, gestión que abarca la gestión contable, servicios administrativos generales, gestión financiera, fiscalidad, etc.”.

En su escrito de alegaciones de fecha 16 de febrero de 2009 la representación de la entidad interesada, ENTIDAD 2, S.L., afirma (pág. 5) que “dado su objeto social y actividad empresarial [...] mi representada ni emite ni recibe facturas, ni en Bilbao ni en ningún otro sitio”. En cuanto a la factura emitida excepcionalmente a

Sociedad I afirma que el hecho de que en ella aparezca un número de teléfono de una de las filiales del grupo se debe a “error del programa informático (motivado porque el programa informático es común a todas las sociedades del grupo)”.

- *ENTIDAD 3, S.L.* La AEAT afirma en su escrito de planteamiento (pág. 11) que “la llevanza de la contabilidad, emisión y recepción de facturas y gestión de cobros y pagos de las mismas se realiza desde la dirección de calle YYY, nº de Zaragoza”. Basa esta afirmación en el análisis de las facturas recibidas y emitidas que lleva a cabo en las páginas siguientes del escrito.

Por lo que respecta a las facturas recibidas, señala la AEAT que “[d]el análisis de las facturas aportadas por la entidad, correspondientes a los periodos 2004 (4T) a 2006 (1T) se puede concluir lo siguiente:

- La práctica totalidad de las facturas recibidas de la entidad se corresponden con proveedores o servicios prestados en Zaragoza. No existe, prácticamente ningún proveedor de Vizcaya.
- En muchas facturas consta como domicilio de la entidad la dirección calle YYY, nº, o bien figura el domicilio fiscal y como dirección de envío de la factura calle YYY, nº.

Asimismo, en gran número de facturas figura como lugar de entrega de la mercancía calle YYY, nº o Ronda YYY 21 de Zaragoza.

- En las facturas recibidas en el primer trimestre de 2006 existe estampado un sello en el que se hace constar la fecha de entrada de la factura, fecha y firma del visto bueno, contabilización y pago de las mismas. En gran número de ellas consta en el visto bueno y en el pago de la factura la firma de Nombre 7.



- Junto con algunas facturas existen faxes, correos electrónicos indicando a diferentes empresas que en las facturas deben constar el nuevo domicilio fiscal o que la factura se debe enviar a la dirección de calle YYY, nº, o solicitando albaranes de determinadas facturas, etc. La persona que suele figurar en estos correos es Nombre 9 (adscrita al centro de trabajo sito en calle YYY, nº de Zaragoza). El teléfono de contacto o fax facilitado son de Zaragoza”.

En cuanto a las facturas emitidas en el mismo periodo, señala el escrito de la AEAT, entre otras cosas, lo siguiente: “Una parte significativa de las facturas emitidas lo son por el concepto de venta de inmuebles, correspondientes a inmuebles adquiridos en la fusión y a diversas promociones de Zaragoza y Huesca. Sólo existe un inmueble localizado en Vizcaya que es vendido a Sociedad K, S.L. En las facturas emitidas se aprecia que figura como domicilio de la entidad en 2004 la dirección de calle AAA, nº (Bilbao). Sin embargo, el número de teléfono es de Zaragoza (976232744) y el fax también (976221481)”.

El análisis de la facturación de la entidad se funda, a su vez, en el realizado de manera muy minuciosa en el informe de fecha 16 de febrero de 2007 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT, páginas 10 a 23. Sus conclusiones, expuestas en la página 26, se recogen literalmente, en la forma transcrita, por el escrito de planteamiento.

En su escrito de alegaciones de fecha 17 de octubre de 2008 la Diputación Foral de Bizkaia recoge (pág. 9) manifestaciones de D. Nombre 5, documentadas en diligencia, en relación con las facturas emitidas por ENTIDAD 3, S.L. según las cuales “el procedimiento es el siguiente: se emite un documento en soporte de control interno en el que consta la información que aparece en la factura, así como otros datos de seguimiento de la operación y dicho documento se conserva, pero no es la factura que se emite al cliente”. Manifestó también (pág. 10) “que el

hecho de que en todas las facturas aportadas a la Hacienda Foral de Bizkaia por el obligado tributario y que obran en el expediente, figura como domicilio de ENTIDAD 3, S.L. la dirección de calle BBB, nº, de Bilbao, y en los documentos aportados a la AEAT aparecía otra dirección, se debía a la actualización del programa informático”. Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia añade en el citado escrito (pág. 10) que en el informe de la Hacienda Foral de Bizkaia de 2 de julio de 2007 [figura como anexo al escrito de planteamiento de la AEAT, folios 942 y sigs.] ya se puso de manifiesto que las factura emitidas se expiden mediante un programa conectado en la red del sistema informático de ENTIDAD 3, S.L. que está instalado en los ordenadores portátiles de sus empleados del obligado tributario, y que por tanto el lugar de impresión de las facturas depende de la ubicación de los empleados de ENTIDAD 3, S.L.”. Agrega que “asimismo la totalidad de las facturas se conservan archivadas en el domicilio declarado del obligado tributario, hecho que la actuario que suscribe este informe constató desde la primera visita”.

En el citado informe de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de 2 de julio de 2007 se recoge (pág. 9) la afirmación de D. Nombre 6, responsable de contabilidad y administración de ENTIDAD 3, S.L., documentada en diligencia, de que “en las facturas no aparece ningún número de teléfono o fax”. La actuario añade: “No obstante, en el informe de la AEAT de 16 de febrero de 2007 [citado más atrás] que propone el cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, se hace referencia [a] que figura un número de teléfono y de fax que corresponde a Zaragoza en numerosas facturas. La actuario verifica que al menos en las facturas de la serie 5VRNG no aparece ningún número de fax ni de teléfono, sino que se limitan a hacer constar la dirección de ENTIDAD 3, S.L. que coincide con la dirección del domicilio declarado”. Efectivamente, en las facturas de la serie 5VRNG aportadas a la actuario, que figuran en el anexo al informe de 2 de julio de 2007 incluidos en los documentos que acompañan al escrito de

planteamiento, folios 1087 a 1226, está en blanco el número de teléfono/fax.

Acerca de el dato anterior, alega la AEAT, en el documento de fecha 22 de octubre de 2007 titulado “Consideraciones en relación al informe emitido por la Hacienda Foral de Vizcaya de fecha 2/7/2007 en relación al domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 3, S.L.”, antes citado, apartado 4 (“Facturas emitidas y fax”) que “el formato de [las facturas aportadas a la Hacienda Foral] es diferente al de las aportadas al actuario abajo firmante. De hecho, parte de ellas fueron fotocopiadas y se han detectado, al menos, cinco facturas en las cuales, además de ser de diferente formato, figura el nº de teléfono de Zaragoza (en las aportadas a la AEAT) y sin embargo no figura teléfono alguno en las mismas facturas aportadas al actuario de la Hacienda Foral”. El escrito enumera estas cinco facturas y en su anexo figuran fotocopias de dichas facturas en sus dos versiones, la entregada a la AEAT y la entregada a la Hacienda Foral de Bizkaia. En el cuadro siguiente se indican los folios del expediente anejo al escrito de planteamiento en los que figuran las mencionadas fotocopias:

Serie y número	Fecha	Versión Hac. Foral folio	Versión AEAT folio
5VRNG0022	10-01-05	1274	1287
5VRNG0044	08-03-05	1291	1292
5VRNG0051	14-03-05	1275	1276
5VRNG0131	20-07-05	1281	1282
5VRNG0133	20-07-05	1283	1284

Observa la Inspección de la AEAT en el País Vasco lo siguiente:

“Además, en estas facturas figura como domicilio de ENTIDAD 3, S.L. la dirección de calle BBB, nº y en las aportadas a la AEAT calle AAA, nº.

En todas las facturas aportadas a la Hacienda Foral figura como domicilio de ENTIDAD 3, S.L. la dirección de calle BBB, nº, incluso en las del mes de enero y sin embargo, ENTIDAD 3, S.L. **cambió su domicilio social y fiscal a calle BBB, nº meses después**. El cambio de domicilio social se formalizó en escritura pública de fecha **22/7/05** y el modelo 036, comunicando cambio de domicilio fiscal se presenta en fecha de 14/09/2005.

Además, existen en el expediente fotocopia de dos facturas de la serie JLVRNG cuyo formato es idéntico al de las aportadas a la Hacienda Foral, si bien en estas dos facturas sí consta el nº de teléfono de Zaragoza:

- Factura 5JLVNRG0066, fecha 20/12/05, emitida a Sociedad L, S.L. [folio 1285]
- Factura 5JLVNRG0056, fecha 31/12/05, emitida a Sociedad M, S.L. [folio 1286]

**En consecuencia, todo indica que las facturas aportadas a la Hacienda Foral no son las verdaderas sino que han sido modificadas”.**

(La negrita es del original)

En su escrito de alegaciones de fecha 2 de marzo de 2009 la representación de ENTIDAD 3, S.L. sostiene (págs. 13 y sigs.) que no es necesario entrar en el análisis pormenorizado de las facturas aducidas por la AEAT sino que lo es acudir a la descripción del objeto social de la entidad “para entender su funcionamiento y, por tanto, su actividad empresarial. ENTIDAD 3, S.L. es la sociedad matriz de un grupo empresarial cuya actividad empresarial consiste fundamentalmente en la toma de decisiones de inversión así como las directrices fundamentales de dirección, administración y gestión, del conglomerado de sociedades que forman el Grupo empresarial que dirige”. Alega que gran parte de los proveedores contratados por ENTIDAD 3, S.L. no tiene su domicilio

en Bilbao sino en ciudades donde tienen su domicilio las distintas sociedades dependientes de ENTIDAD 3, S.L., a las que luego refactura estos servicios. Afirma a continuación lo siguiente:

“La misma explicación anterior serviría para el hecho de que en algunas facturas a pesar de que el domicilio fiscal es el de ENTIDAD 3, S.L. el domicilio de entrega es el de la sociedad beneficiaria del servicio, e incluso en que en algunas facturas, por error, el proveedor consigne como domicilio fiscal de ENTIDAD 3, S.L. el domicilio fiscal de la sociedad del Grupo para la que se había acordado el servicio”.

Frente a la afirmación de la AEAT de que “todo indica que las facturas aportadas a la Hacienda Foral no son las verdaderas sino que han sido modificadas”, que, en su opinión, constituye una acusación de haber cometido un delito y “sin entrar a valorar las implicaciones legales que de dicha afirmación se derivan para el actuario firmante”, la representación de ENTIDAD 3, S.L. alega que la AEAT realiza “una lectura sesgada de la realidad”. Señala que la entidad manifestó a la actuario de la Hacienda Foral

“que el procedimiento para la elaboración de facturas pasaba por (i) la elaboración de un documento de control interno (a modo de albarán) que contenía toda la información que posteriormente se incluye en la factura, así como otros datos de control (de ahí que se conserve), pero del cual no se entrega copia al cliente y, posteriormente, (ii) la emisión de la factura definitiva.

Las discrepancias existentes entre los documentos a los que hace referencia la AEAT y la Hacienda Foral se encuentra en aquellos supuestos en los que mientras que la Hacienda Foral ha revisado copia de la factura emitida y entregada al cliente, donde consta el domicilio fiscal y el resto de los datos requeridos por la normativa vigente, la AEAT ha revisado el documento de control interno, donde pueden no encontrarse los requisitos mínimos de

facturación, dado que se trata de un documento de control interno”.

Acerca de la observación de la AEAT de que la calle BBB, nº figura como domicilio en algunas facturas de fecha anterior al cambio a esta dirección del domicilio social y fiscal de ENTIDAD 3, S.L., la representación de la entidad afirma lo siguiente:

“Nuevamente la AEAT da una versión sesgada que, en este caso, no sólo lleva a confusión sino que además parece insinuar una acusación delictiva. A este respecto, tal y como se manifestó y consta en el propio informe de la Hacienda Foral, el hecho de que en todas las facturas de ENTIDAD 3, S.L. conste el domicilio actual se debe al sistema informático. A saber, las facturas revisadas por la Hacienda Foral se imprimieron en su presencia para que comprobara que (i) se conservaba copia en la red informática y (ii) que se emitían desde el domicilio (para ser exactos, se pueden emitir desde la terminal portátil de cualquiera de los empleados de ENTIDAD 3, S.L.). A este respecto, cada vez que se da a imprimir una factura en programa exporta los datos del emisor de la base de datos (no olvidemos que tenemos un único programa informático para todas las sociedades del Grupo). Por ello, cualquier factura que hoy mandemos imprimir de cualquier sociedad del Grupo se emitirá con el domicilio actual. Esto es, no se discrimina el domicilio por fecha de emisión sino que únicamente permite el programa tener un domicilio (el actual) por sociedad. Esta explicación es la que la propia actuario de la Hacienda Foral describe en su informe como ‘problema informático’ y parece haber obviado la AEAT en su lectura del expediente”.

11. En todos los conflictos que ahora se examinan la Diputación Foral de Bizkaia alegó como indicio de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades afectadas se encontraban centralizadas en Bilbao,

lugar de su domicilio social, que las reuniones del órgano de administración y de sus Juntas Generales se celebraban en dicha ciudad. Existen, sin embargo, algunas diferencias en cuanto al fundamento de esta alegación y a los argumentos con los que la AEAT trata de rebatirla:

- *ENTIDAD 1, S.L.* En este conflicto la Diputación Foral de Bizkaia hace la siguiente afirmación (pág. 2 de su escrito de alegaciones de 21 de octubre de 2008):

“Asimismo, los administradores de ENTIDAD 3, S.L., que a su vez son administradores de los socios de ENTIDAD 3, S.L. se reúnen en Bilbao en las Juntas Generales desde el 29 de junio de 2004, circunstancia que se ha obviado en todo momento en el escrito de 21 de mayo de 2008 de la AEAT.

Además, en dicho escrito de la AEAT se ha omitido que tras el cambio de domicilio de ENTIDAD 1, S.L. a Bilbao las Juntas Generales se celebran en Bilbao en el domicilio fiscal declarado. En dichas Juntas intervienen los administradores solidarios, tanto de ENTIDAD 3, S.L., ENTIDAD 1, S.L. y ENTIDAD 6, S.L., y que son D. Nombre 1 y D. Nombre 2”.

En su segundo escrito de alegaciones, fechado el 17 de febrero de 2009, la AEAT observa, en primer lugar, que “[e]n realidad, las Juntas Generales de socios estaban formadas únicamente por la representación del socio único, la sociedad ENTIDAD 6, S.L., [de la cual era] a su vez socio único, la sociedad ENTIDAD 3, S.L., representación que ostentaban los administradores solidarios de estas sociedades, que son a su vez administradores de la sociedad ENTIDAD 1, S.L., uno de los cuales tiene su domicilio fiscal en Zaragoza”.

Por otra parte, la AEAT aduce un informe de la Subdirección General de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa de fecha 19 de junio de 2008, emitido en un procedimiento de cambio de domicilio fiscal, al que acompañan los siguientes documentos:

- Diligencia del mismo órgano de 18 de junio de 2008, en la que el compareciente en representación de ENTIDAD 1, S.L. manifiesta que los actos de compra de todas sus acciones por ENTIDAD 6, S.L. (14 de mayo de 2004), nombramiento de cómo administradores solidarios de D. Nombre 1 y D. Nombre 2 (15 de mayo de 2004), expedición de certificación de unipersonalidad de la sociedad (28 de junio de 2004) y Junta Extraordinaria en la que se acuerda el cambio del domicilio social de Irún (Guipúzcoa) a Bilbao (14 de julio de 2004) se celebraron en el domicilio social de la entidad, ubicado en Irún.
- Certificación expedida por D. Nombre 1, administrador solidario de ENTIDAD 1, S.L. del acuerdo de la Junta extraordinaria de esta sociedad de 14 de julio de 2004 de traslado del domicilio social de Irún, calle GGG, nº, a Bilbao, calle AAA, nº .

En el citado informe de la Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa se describen las actuaciones practicadas –además de la documentada en la diligencia citada--, de las que resulta, en síntesis, que el domicilio social de la entidad se encontraba en un edificio perteneciente a la sociedad pública Sociedad P, empresa dedicada a la promoción de la economía local y generación de empleo. ENTIDAD 1, S.L. estuvo domiciliada en un Centro de Empresas creado por Sociedad P y dedicado a acoger temporalmente a empresas de nueva creación mediante el alquiler de locales desde el 6 de junio de 2000, fecha en que dio inicio a su actividad, hasta el 31 de diciembre de 2000, fecha en que cesó en la misma.

El informe llega a la siguiente conclusión:

“A la vista de lo expuesto, parece razonable considerar que la gestión y dirección de los negocios de la entidad ENTIDAD 1, S.L. desde el momento de la transmisión de las acciones de los socios fundadores a la sociedad ENTIDAD 6, S.L. se haya realizado desde la sede de esta última, ya que en el momento en que el ENTIDAD 6, S.L. pasó a ser socio único de ENTIDAD 1, S.L. ésta



estaba inactiva y no disponía de ningún establecimiento en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, por lo que esta Administración no se opone al cambio de domicilio por la AEAT”.

- *ENTIDAD 4, S.L., ENTIDAD 5, S.L. y ENTIDAD 6, S.L.* En relación con estas tres sociedades el argumento del lugar de reunión de los órganos societarios se formula por la Diputación Foral de Bizkaia en sus respectivos escritos de alegaciones en idénticos términos. En el de fecha 21 de octubre de 2008, en el expediente 38/2008 (ENTIDAD 4, S.L.), página 3, se afirma lo siguiente:

“Las reuniones del órgano de administración y de las Juntas Generales de socios se celebran en el domicilio social desde que se efectúa el cambio de domicilio de Zaragoza a Bizkaia el 28 de junio de 2004, según manifestaciones esgrimidas por el apoderado de ENTIDAD 3, S.L., D. Nombre 5, con el que se suscribe la diligencia ENTIDAD 4- 1 de 11 de marzo de 2008. De hecho, en el Libro de Actas de la sociedad ENTIDAD 3, S.L., sociedad que absorbe a ENTIDAD 4, S.L., la totalidad de las reuniones que se efectúan desde que ésta cambia su domicilio social a Bilbao, el 28 de junio de 2004, se celebran en la calle AAA, nº 2. Asimismo, cabe poner de manifiesto que en ambas sociedades la fecha de cambio del domicilio social, así como la dirección del domicilio social y fiscal, calle AAA, nº , es coincidente.

En definitiva, los administradores de ENTIDAD 4, S.L., que a su vez son administradores de la mercantil ENTIDAD 3, S.L., se reúnen en Bilbao desde el 29 de junio de 2004, circunstancia que ha obviado en todo momento el escrito de 19 de junio de 2008 de la AEAT”.

Por su parte, la AEAT replica al anterior razonamiento también de manera idéntica en los escritos de alegaciones posteriores a la puesta

de manifiesto del expediente. Así, en el de ENTIDAD 4, S.L. de fecha 1 de abril de 2009, página 7 hace las siguientes afirmaciones:

“La actuario realiza esta última afirmación basándose únicamente en las manifestaciones esgrimidas en diligencia de la Diputación Foral de Vizcaya de 11/03/2008 por el apoderado de ENTIDAD 3, S.L. (Documento nº 12 del Anexo a nuestro escrito de planteamiento de conflicto) y en las reuniones que constan en el Libro de Actas de la sociedad ENTIDAD 3, S.L., sin hacer mención alguna a que en la citada diligencia de la Diputación Foral, el representante de ENTIDAD 4, S.L. manifestó que esta sociedad carece de Libro de Actas y Libro de Socios, es decir, que no se acredita que se celebraran reuniones del órgano de administración ni Juntas Generales en Bilbao, más que por las afirmaciones realizadas por el apoderado de la entidad...”.

- *ENTIDAD 2, S.L. y ENTIDAD 3, S.L.* Las alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia relativas al lugar de reunión de los órganos societarios se formulan en términos prácticamente idénticos en los expedientes concernientes a ENTIDAD 2, S.L. y ENTIDAD 3, S.L. En el escrito de alegaciones en este último (el 32/2008), de fecha 17 de octubre de 2008, la Diputación Foral afirma (pág. 2) lo siguiente:

“Las reuniones del órgano de administración y de las Juntas Generales de socios se celebran en Bilbao. Tal y como se desprende del Libro de Actas de las Juntas Generales, debidamente legalizado por la entidad, desde que se efectúa el cambio del domicilio de Gipuzkoa a Bizkaia el 28 de junio de 2004 la totalidad de las Juntas Generales de socios se celebran en Bilbao, en las cuales como se ha explicado antes D. Nombre 1 y D. Nombre 2 actúa como presidente o secretario en las Juntas Generales de ENTIDAD 3, S.L....”.

A continuación enumera una lista de las Juntas Generales celebradas, con sus fechas y los acuerdos adoptados y concluye: “En definitiva, los administradores de ENTIDAD 3, S.L., que a su vez son administradores de los socios de ENTIDAD 3, S.L., se reúnen en Bilbao en las Juntas Generales desde el 29 de junio de 2004, circunstancia que se ha obviado en todo momento en el escrito de 21 de mayo de la AEAT”.

En el escrito de fecha 17 de febrero de 2009, de alegaciones de la AEAT posterior a la puesta de manifiesto del expediente 30/2008 (ENTIDAD 2, S.L.), la AEAT aduce que “[e]n realidad, las Juntas Generales de socios estaban formadas únicamente por la representación del socio único, la sociedad ENTIDAD 3, S.L., representación que ostentaban los administradores solidarios que son a su vez administradores de la sociedad ENTIDAD 2, S.L., uno de los cuales tiene su domicilio fiscal en Zaragoza”. La réplica formulada en el escrito de 2 de marzo de 2009 en el expediente 32/2008 (ENTIDAD 3, S.L.) es similar, pues consiste en señalar que las Juntas Generales de socios de la entidad están formadas por los representantes de las entidades titulares del capital, D. Nombre 1 y D. Nombre 2, administradores solidarios a su vez de la entidad ENTIDAD 3, S.L. y administradores solidarios de las distintas sociedades integrantes del Grupo ENTIDAD 9.

12. En todos los expedientes objeto de la presente resolución queda reflejado un debate sobre los resultados de las visitas realizadas por los órganos de Inspección tanto de la AEAT como de la Diputación Foral de Bizkaia, documentados en las correspondientes diligencias, y las implicaciones que de tales resultados se derivan para la cuestión del domicilio de las entidades afectadas por los conflictos. Para simplificar la exposición del aludido debate, tomaremos como referencia el expediente 32/2008 (ENTIDAD 3, S.L.), principal de las sociedades interesadas en los conflictos acumulados.

El escrito de planteamiento de la AEAT de 21 de mayo de 2008 recoge (págs. 7 y sigs.) la manifestaciones contenidas en el informe de fecha 16 de febrero de 2007 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de

la AEAT en el País Vasco (anexo al escrito de planteamiento, Doc. 1, págs. 5 y sigs.), que a su vez transcribe de manera prácticamente literal el contenido de dos diligencias de fechas 27 de octubre y 15 de noviembre de 2006 de las visitas realizadas en esas mismas fechas por la Inspección al domicilio de ENTIDAD 3, S.L. en la calle de calle BBB, nº (fotocopia de estas diligencias figuran en el anexo al escrito de planteamiento, folios 29 a 32).

Respecto de la visita realizada el 27 de octubre de 2006, el informe, redactado por el mismo actuario, indica que “[el domicilio de la entidad] se corresponde con un local comercial en el que existe un rótulo de Grupo ENTIDAD 9, siendo aparentemente una oficina del citado grupo en la que se realiza la actividad de venta de una promoción de viviendas en la localidad de Villarías (Burgos). A tal efecto, desde el exterior del local, en el escaparate, se aprecia que existe una maqueta y un monitor de televisión donde se emiten videos de la citada promoción”.

Señala el informe que “[e]n el momento de la visita se encuentra presente en el citado local una única persona, D<sup>a</sup> Nombre 10 (NIF .....), que a preguntas del actuario manifiesta (diligencia 27/10/2006):

- Que en el citado local se desarrolla la actividad de comercialización de una promoción de viviendas en Villarías (Burgos).
- Que habitualmente en el citado local desarrollan su actividad laboral 3 personas: la compareciente, administrativa, siendo sus funciones las de llevanza de la contabilidad y gestión de clientes de la entidad Sociedad N, S.L. (entidad del mismo grupo y con domicilio fiscal también en esta dirección), Nombre 11, que es empleada de Sociedad N, S.L., siendo la responsable comercial de esta entidad, Nombre 12, comercial de Sociedad N, S.L.
- Que en este domicilio de calle BBB, nº se encuentran desde agosto de 2005 [...]”.

En la diligencia de 27/10/2006 se recogen además los siguientes hechos, que no carecen totalmente de relevancia:

- Que D. Nombre 4 (Director Financiero del Grupo ENTIDAD 9) viene a esta dirección periódicamente para asuntos puntuales.
- Que en esta dirección se recibe la correspondencia de la mayoría o todas las del Grupo ENTIDAD 9.

Respecto de la visita del 15 de noviembre de 2006, documentada en la diligencia de igual fecha, el informe de la Inspección de la AEAT indica que en el momento de la visita se encontraba nuevamente presente Nombre 10 quien en relación a ENTIDAD 3. S.L. hace las siguientes manifestaciones (transcritas aquí literalmente de la diligencia):

- “Que la documentación relativa a la sociedad (escrituras públicas, declaraciones tributarias, facturas, etc.) no se guarda en esta dirección. Que seguramente estará en Zaragoza.
- Que la gestión contable y fiscal se lleva desde las oficinas centrales de Zaragoza.
- Que la confección de las facturas emitidas se hace en las oficinas centrales de Zaragoza.
- Que en esta dirección se reciben las facturas de los proveedores y se remiten a Zaragoza.
- Que en esta dirección se reciben los extractos bancarios que se remiten a Zaragoza.
- Que la gestión de cobros y pagos se hace desde Zaragoza.
- Que las personas que desarrollan su actividad laboral en esta dirección [calle BBB, nº ], además de la compareciente, son Nombre 11 y Nombre 13 (y con anterioridad Nombre 12) y son empleados de Sociedad N, S.L. Que su actividad se limita a la gestión administrativa y comercial de Sociedad N, S.L. (una promoción de viviendas en la localidad de Villarías, Burgos).
- Que desconoce a los empleados de ENTIDAD 3, S.L.

- Que D. Nombre 4 (director financiero del Grupo ENTIDAD 9) suele venir a esta oficina periódicamente (a veces semanalmente, otras veces pasa un tiempo sin venir) para asuntos puntuales.
- Que también viene a esta oficina Nombre 14 (director de promociones del Grupo) [...]”.

La compareciente no firmó la diligencia.

La Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia emitió el 2 de julio de 2007 un informe de comprobación del domicilio fiscal de ENTIDAD 3, S.L. (incluido como Doc. nº 6 en el anexo al escrito de planteamiento de la AEAT, folios 942 y sigs.), en el que se expone el resultado de las actuaciones llevadas a cabo por la propia actuario firmante del informe y documentadas en la diligencia ENTIDAD 3-3, de fecha 6 de junio de 2007 (copia de la cual acompaña al citado informe y figura a continuación de éste en la documentación anexa al escrito de planteamiento). Dicha actuario es la firmante asimismo del escrito de alegaciones de 17 de octubre de 2008 en el expediente 32/2008 (ENTIDAD 3, S.L.).

En el apartado C) (“Visitas realizadas al domicilio de la entidad”) de este último escrito (págs. 5 y sigs.) la actuario firmante expone que se ha personado en el domicilio fiscal del obligado tributario en varias ocasiones y cita las diligencias en las que se documenta el resultado de tales visitas. Indica el escrito que el 6 de junio de 2007 la actuario se persona en dicho domicilio fiscal en el que se encuentran los tres empleados de ENTIDAD 3, S.L., D. Nombre 4, D. Nombre 6 y D. Nombre 5; que durante su permanencia en el citado domicilio pudo verificar que los libros de contabilidad debidamente legalizados se encuentran en el local sito en Bilbao, en la calle BBB, nº y que la contabilidad se lleva en ese lugar por D. Nombre 6.

Seguidamente hace una minuciosa descripción del mencionado local y de las tres zonas de que consta, señalando cuáles son los puestos utilizados por los tres empleados antes mencionados. Indica también que en la segunda zona existe un armario en el que se custodian los Libros de Actas, Libros de Socios y

Libros de Contabilidad de ENTIDAD 2, S.L. y ENTIDAD 3, S.L. y que en la tercera zona se encuentra el almacén donde se custodian los documentos que soportan la contabilidad, declaraciones censales del Grupo ENTIDAD 9, exceptuando la documentación de Sociedad N, S.L.

Expone el escrito de alegaciones (pág. 7) que

“en esa primera visita la actuaria firmante suscribe la diligencia ENTIDAD 3-3 de 6 de junio de 2007 con D<sup>a</sup> Nombre 10, en la que la empleada de Sociedad N, S.L. ...manifiesta que no suscribió la citada diligencia de 15 de noviembre de 2006 del actuario de la AEAT D. Nombre 15, debido a que las manifestaciones que esgrimió el actuario que firma el informe de la AEAT no concuerdan con la realidad, puesto que Nombre 10 trabaja para la sociedad del Grupo ENTIDAD 9 denominada Sociedad N, S.L. y desconoce el funcionamiento de ENTIDAD 3, S.L. En una visita ulterior que tuvo lugar en el domicilio fiscal declarado y tras la cual se expidió la diligencia Grupo ENTIDAD 9-1 de 6 de febrero de 2008 [fotocopia aneja al “informe ampliatorio respecto al domicilio de la entidad ENTIDAD 3, S.L.” de fecha 27 de marzo de 2008, suscrito por la misma actuaria, que figura en el anexo al escrito de planteamiento de la AEAT, folio 1.325 y sig.], D<sup>a</sup> Nombre 10 ratifica lo manifestado en la diligencia de fecha 6 de junio de 2007 antes citada, aseverando que no suscribió la diligencia de la AEAT de fecha 15 de noviembre de 2006 debido a que las manifestaciones no reflejaban la realidad, ya que trabaja para una sociedad del Grupo y desconoce el funcionamiento de ENTIDAD 2, S.L. y de ENTIDAD 3, S.L. De hecho en la citada diligencia de la AEAT se cita a D. Nombre 4 y se manifiesta que la empleada desconoce qué relación laboral tiene con el Grupo ENTIDAD 9. Asimismo D<sup>a</sup> Nombre 10 manifiesta que D. Nombre 4 suele acudir a veces semanalmente y otras veces para un tiempo continuado a la oficina situada en la calle BBB, nº de Bilbao, tal y como aparece reflejado en la diligencia de 15 de noviembre de la AEAT. Asimismo en la diligencia Grupo ENTIDAD 9-1 D<sup>a</sup> Nombre 10 afirma que ella lleva exclusivamente la contabilidad de Sociedad N, S.L. y que, por lo tanto,

desconoce dónde están y quién confecciona los documentos relacionados con otras sociedades del Grupo ENTIDAD 9. Por último, la actuario le pregunta a dicha empleada si en la oficina sita en la calle BBB, nº de Bilbao, trabajan D. Nombre 6 y D. Nombre 5, a lo que esta última responde que sí, pero aclara que desconoce para qué entidades trabajan”.

En su escrito de alegaciones tras la puesta de manifiesto del expediente, de fecha 2 de marzo de 2009, la AEAT aduce que en ninguna de las diligencias de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de 6 de junio de 2007 y 6 de febrero de 2008 la empleada de Sociedad N, S.L. niega la realidad de las afirmaciones recogidas en la diligencia de la AEAT de 15 de noviembre de 2007 sobre el lugar donde se lleva la gestión contable, financiera y fiscal de las empresas del grupo (Zaragoza), donde se confeccionan las facturas emitidas (también en las oficinas centrales de Zaragoza) y donde se remitían los extractos bancarios que se recibían en la oficina de calle BBB, nº de Bilbao. Añade que es igualmente sorprendente que D<sup>a</sup> Nombre 10 pueda desconocer el funcionamiento de las restantes empresas del Grupo ENTIDAD 9 domiciliadas en el mismo establecimiento, dadas las reducidas dimensiones de éste.

Por su parte, la representación de ENTIDAD 3, S.L. arguye en su escrito de alegaciones de 2 de marzo de 2009 (pág. 12) que “la empleada de Sociedad N, S.L. manifestó que en el [local de la calle BBB de Bilbao] se realizan actividades administrativas y comerciales relacionadas con una promoción en Burgos pero, en ningún momento manifestó, como pretende la AEAT, que esa fuera exclusivamente la actividad realizada en ese local” (subrayado del original).

13. La valoración conjunta de los elementos de hecho y circunstancias expuestos en los anteriores Fundamentos de Derecho nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades sobre las que versan los presentes conflictos acumulados no se realizaban en Bilbao sino en Zaragoza. Mientras que la mayoría de tales circunstancias apuntan en



esta dirección, son, por el contrario muy débiles los datos que apoyan la realidad de la gestión administrativa y dirección en Bilbao, lugar con el que los lazos empresariales de dichas entidades son muy tenues, al igual que, en general, con el Territorio Histórico de Vizcaya.

No son en absoluto convincentes las explicaciones dadas por las sociedades afectadas, y asumidas por la Diputación Foral de Bizkaia, para justificar las diferencias entre las facturas entregadas a la AEAT y las proporcionadas a la Hacienda Foral de Vizcaya. No es aceptable, en particular, la afirmación de que el documento que se aportó a la AEAT sea un documento de control interno en el que figuren datos distintos que en la factura que se entrega al cliente. Tampoco lo es la aseveración de que los datos del emisor de la factura, en especial el domicilio, dependan del momento en que ésta se imprima. En efecto, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, regula en su artículo 19 la obligación de conservación de facturas o documentos sustitutivos y otros documentos y dispone en su apartado 2 que “los documentos deben conservarse con su contenido original, ordenadamente y en los plazos y con las condiciones fijados por este reglamento”. Y el artículo 21.1 del citado Reglamento establece que “la conservación por medios electrónicos de los documentos a que se hace referencia en el artículo 20 [facturas o documentos sustitutivos] se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido”.

Tampoco consiguen enervar la eficacia probatoria de las manifestaciones de la empleada de Sociedad N, S.L. D<sup>a</sup> Nombre 10 recogidas en la diligencia de 15 de noviembre de 2007 de la AEAT las posteriores manifestaciones de la misma persona a la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya en el sentido de que no suscribió la diligencia de la AEAT “debido a que las manifestaciones que esgrimió el actuario que firmó la diligencia eran falsas, ya que Nombre 10 trabaja para una sociedad del Grupo y desconoce el funcionamiento de

ENTIDAD 3, S.L.” (diligencia ENTIDAD 3-3, de 6 de junio de 2007) o “debido a que las manifestaciones que se plasmaron en dicha diligencia no reflejaban la realidad, ya que trabaja para una sociedad del Grupo y desconoce el funcionamiento de ENTIDAD 2, S.L. y de ENTIDAD 3, S.L.” (diligencia Grupo ENTIDAD 9-1, de 6 de febrero de 2008). En efecto, estas nuevas manifestaciones pueden cuestionar el grado de conocimiento de la declarante acerca del funcionamiento del Grupo ENTIDAD 9, pero no prueban la inexactitud de sus manifestaciones a la Inspección de la AEAT. No niegan, en primer lugar, la realidad misma de tales declaraciones, es decir, que éstas efectivamente se realizaron. De esta realidad –no de la exactitud de su contenido- da fe la diligencia de la Inspección de la AEAT en cuanto documento público (art. 107.1 LGT). Tampoco niegan la exactitud de dichas declaraciones, es decir, su correspondencia con la realidad, que no resulta debilitada en la medida en que no se refieren a hechos pertenecientes al funcionamiento interno de las entidades sino a hechos que tenían lugar en presencia de la declarante y, por tanto, ésta podía perfectamente conocer.

Los elementos de hecho en los que puede encontrar mayor apoyo la posición de la Diputación Foral de Bizkaia son que las reuniones del órgano de administración y las Juntas Generales de socios de las entidades se celebrasen y que los libros de contabilidad y demás libros de las sociedades se custodiasen en el domicilio social de éstas en Bilbao. No basta para privar al primero de estos elementos de su cualidad de indicio de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se realizaban en el domicilio social y fiscal de las entidades ni el hecho de que en algún caso se haya demostrado su inexactitud (ENTIDAD 1, S.L.) ni ciertamente que tales órganos estuviesen formados únicamente por dos personas físicas, los administradores solidarios de las sociedades, aunque esta circunstancia facilite la celebración de las reuniones del órgano en cualquier lugar con independencia de dónde se tomen las decisiones efectivas.

El segundo de los mencionados elementos de hecho (el lugar de custodia de los libros societarios) reviste menor eficacia probatoria del lugar de realización de la gestión administrativa y dirección de los negocios. No obstante, también

la realidad de este hecho es controvertida (véase al respecto el documento de la AEAT de fecha 22 de octubre de 2007, “Consideraciones en relación al informe emitido por la Hacienda Foral de Vizcaya de fecha 2/7/2007 en relación al domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 3, S.L.”, ya citado, apartado 7).

En cualquier caso, estos dos indicios no son suficientes para contrarrestar la conclusión que se obtiene del examen conjunto de las circunstancias de hecho de las sociedades afectadas por los conflictos. En apoyo de esta posición cabe invocar 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 Terra Networks, S.A. 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. En los casos que nos ocupan uno de los administradores solidarios tiene su domicilio en San Sebastián y el otro en Zaragoza.

14. El resultado al que hemos llegado en virtud de la valoración en conjunto de las circunstancias presentes en las entidades afectadas por los conflictos sometidos a nuestro conocimiento se afianza a la vista de algunas consideraciones adicionales. La primera se refiere a las características del Grupo ENTIDAD 9.

En varios de los escritos de alegaciones presentados por la AEAT – por ejemplo, en el expediente 32/2008 (ENTIDAD 3) el escrito de fecha 2 de marzo de 2009, pág. 13—se formula la siguiente conclusión:

“En definitiva, los hechos relacionados indican que es en calle YYY, nº, de Zaragoza, donde tiene su domicilio fiscal la sociedad Sociedad H, S.L., sociedad encargada dentro de la estructura del grupo para prestar servicios de administración y gestión a las distintas sociedades integrantes del mismo que carecen de medios materiales y/o humanos para llevarlos a cabo por sí mismas, donde existe la infraestructura

suficiente para realizar la centralización de la gestión administrativa de estas sociedades, gestión que abarca la gestión contable, servicios administrativos generales, gestión financiera, fiscalidad, etc.”.

En todos los expedientes se incluye un informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la AEAT, emitido dentro del procedimiento de cambio de domicilio fiscal de la respectiva sociedad. Por ejemplo, en el expediente 32/2008 (ENTIDAD 3, S.L.) el citado informe es el Documento nº 5 del anexo al escrito de planteamiento (folios 930 y sigs.) y lleva la fecha de 26 de abril de 2007. Todos ellos contienen una parte común consistente en la descripción del Grupo ENTIDAD 9 y de determinados aspectos del mismo. Los informes comienzan con una enumeración de la sociedades que “al menos” forman parte del grupo, que incluye 39 sociedades, la mayoría de las cuales están domiciliadas fiscalmente en calle YYY nº de Zaragoza; algunas en otras direcciones de Zaragoza o su provincia; dos en Madrid; una en Guipúzcoa; y siete en Bilbao. Estas últimas son precisamente las seis sociedades cuyo domicilio es objeto de los presentes conflictos más Sociedad N, S.L.

El informe describe la actividad del grupo en Aragón, donde afirma que las sociedades del grupo desarrollan principalmente su actividad, que corresponde al sector inmobiliario en todas sus fases. Se refiere también el informe la información pública existente sobre el Grupo ENTIDAD 9, de la que extrae, entre otros, ciertos datos obtenidos de la página web del grupo, como el de que en abril de 2006 se informa en ella de que “los servicios generales de la compañía están en Zaragoza, en calle YYY, nº ” (aunque no está claro si se refiere específicamente a “ENTIDAD 6, S.L.” o a todo el Grupo ENTIDAD 9).

El informe describe asimismo la sede del grupo en Zaragoza, situada calle YYY, nº, consistente en un edificio de cuatro plantas de uso exclusivo de las empresas del Grupo ENTIDAD 9, en el que están domiciliadas fiscalmente la mayoría de estas empresas. Esta sede está operativa desde el año 2004.

15. Otra consideración que robustece nuestra conclusión se refiere al motivo que verosímilmente indujo al traslado al Territorio Histórico de Bizkaia del domicilio fiscal de las sociedades afectadas por los presentes conflictos.

Lleva a preguntarse por tal motivo el “argumento meramente lógico” que se aduce en el informe sobre la entidad ENTIDAD 6, S.L. de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT, de fecha 26 de febrero de 2007 (se encuentra, entre otros lugares, en el anexo al escrito de planteamiento en el expediente 40/2008 relativo a esa sociedad, Doc. 1):

“La entidad ENTIDAD 6, S.L., como se aprecia en la propia escritura de fusión, era titular de numerosos inmuebles [...] que se transmitieron a la sociedad absorbente (ENTIDAD 3, S.L.). A su vez, [...] figuran 30 personas como perceptoras de rendimientos de trabajo por cuenta ajena, tratándose además de una gran empresa, titular de numerosas cuentas bancarias abiertas en sucursales de Zaragoza mayoritariamente.

Es decir, la entidad precisa de una importante labor administrativa diaria que se realizaba en Zaragoza. No es lógico pensar que para un periodo máximo de 3 meses (desde el cambio de su domicilio social a Bilbao hasta la fusión) la gestión administrativa y dirección de los negocios de ENTIDAD 6, S.L. se ha trasladado desde Zaragoza a su nuevo domicilio fiscal en Bilbao. Máxime cuando el proyecto de fusión fue suscrito por los órganos de administración de las sociedades en fecha de 20/7/2004 (y la escritura de cambio de domicilio social es de fecha 29/6/2004, es decir, 3 semanas antes). Es más la presentación del modelo 036 en la AEAT de Vizcaya cambiando en domicilio fiscal se realizó el 17/9/2004, es decir, en fecha posterior a la escritura de fusión (13/9/2004) y su presentación en la Hacienda Foral de Vizcaya el 6/10/2004, es decir, el día anterior a la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil de Vizcaya (7/10/2004)”.

El argumento es asumido por el escrito de planteamiento del mencionado conflicto págs. 14 sig.), en el que se sugiere como explicación plausible para tan paradójico comportamiento que “el único motivo de la modificación del domicilio social y fiscal de la entidad a Bilbao es únicamente la fusión con ENTIDAD 3, S.L. (socio único de ENTIDAD 6, S.L.) [...]”. Es decir, que lo que se pretendía con el cambio de domicilio era acogerse a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Vizcaya en materia de reestructuraciones empresariales. Por tanto este motivo es aplicable a todas las sociedades a las que afectan los presentes conflictos, en cuanto participaron en operaciones de esta clase acogiendo a esa normativa. Dichas operaciones fueron, por un lado, el canje de valores en virtud del cual ENTIDAD 3, S.L. adquirió la totalidad de las participaciones de ENTIDAD 6, S.L. y ENTIDAD 4, S.L. y la posterior absorción por aquélla de estas dos sociedades y de ENTIDAD 5, S.L. y ENTIDAD 1, S.L., participadas íntegramente las dos últimas por ENTIDAD 6, S.L.; y, por otro lado, el canje de valores realizado por ENTIDAD 2, S.L. como sociedad dominante (adquirente) con los aportados por su socio único ENTIDAD 3, S.L. al suscribir la ampliación de capital de aquélla escriturada el 2 de noviembre de 2004.

Por consiguiente, el argumento se aduce por la AEAT en todos los conflictos. La ventaja fiscal que se trataba de conseguir al acogerse a la legislación foral se expone sumariamente, entre otros lugares de los expedientes, en el escrito de la AEAT de fecha 2 de marzo de 2009, en el expediente número 32/2008 (ENTIDAD 3, S.L.) en los siguientes términos (pág. 17):

“[E]s importante destacar que la principal diferencia entre lo previsto en la Norma Foral respecto de la regulación estatal del régimen especial de fusiones y aportaciones de activos en el Impuesto sobre Sociedades reside en las valoraciones fiscales de los bienes adquiridos por la sociedad que recibe las aportaciones no dinerarias y en la tributación de las rentas en sede de la sociedad que realiza las aportaciones y, por tanto, cabe presumir que es precisamente beneficiarse de este diferente tratamiento fiscal la principal y posiblemente única motivación del **traslado formal** a Vizcaya de los domicilios sociales y fiscales de las

sociedades participantes en la operación de ampliación de capital mediante la aportación de participaciones sociales de entidades con domicilio fiscal en Zaragoza dedicadas a la realización de actividades inmobiliarias en cuyo activo se encuentran inmuebles situados preferentemente en Aragón”. (La negrita es del original)

Naturalmente, no hay nada objetable al traslado por una sociedad de su domicilio fiscal desde el territorio común al País Vasco a fin de gozar de un tratamiento fiscal más favorable, pero a condición de que ese traslado sea real y no meramente ficticio.

16. Habiendo llegado a la conclusión de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades interesadas en los presentes conflictos acumulados se encontraba en Zaragoza en los periodos considerados, no es necesario acudir al criterio subsidiario del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado establecido en el artículo 43.Cuatro, b), inciso 2º del CEPV. En consecuencia tampoco es preciso examinar la cuestión de la calificación contable de los inmuebles de dichas sociedades que se suscita en los expedientes números 29/2008 (ENTIDAD 1, S.L.), 38/2008 (ENTIDAD 4, S.L.) y 39/2008 (ENTIDAD 5, S.L.).

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

Declarar que en los periodos considerados el domicilio fiscal de todas y cada una de las sociedades a las que se refieren los presentes conflictos acumulados no se encontraba en Bilbao (Vizcaya) el lugar de su domicilio social sino en Zaragoza y, en concreto,

- Declarar en el expediente 29/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 al situado en la calle ZZZ, nº de Zaragoza desde el 14 de mayo de 2004 hasta su extinción;

- Declarar en el expediente 30/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 2, S.L. al situado en calle YYY, nº de Zaragoza con efectos desde el 29 de junio de 2004;
- Declarar en el expediente 32/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 3, S.L. al situado en calle YYY, nº de Zaragoza, desde el 29 de junio de 2004;
- Declarar en el expediente 38/2008 que procede el cambio de domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 4, S.L. al situado en la calle ZZZ, nº , 107 de Zaragoza desde el 29 de junio de 2004 hasta su extinción;
- Declarar en el expediente 39/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 5, S.L. al situado en la calle XXX, nº de Zaragoza, con efectos desde el 29 de junio de 2004 hasta su extinción;
- Declarar en el expediente 40/2008 que procede el cambio del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 6, S.L. al situado en la calle ZZZ, nº de Zaragoza desde el 29 de junio de 2004 hasta su extinción.