

EL DOMICILIO COMO PUNTO DE CONEXIÓN PARA LA ATRIBUCIÓN DE LA COMPETENCIA DE EXACCIÓN

ALBERTO URIBARRI LANCHARES (*)

Como es bien sabido las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Autónoma Vasca se han venido organizando mediante el sistema de Concierto Económico. Gracias al mismo, la Comunidad Autónoma Vasca, a través de sus Diputaciones Forales, exacciona en su ámbito competencial territorial los tributos de acuerdo con los criterios de reparto establecidos en el indicado Concierto Económico, cuya regulación recogida en la Ley 12/2002 de 23 de mayo (en adelante LCE) ha dotado, en lo referente a su vigencia un carácter de indefinido a dicho régimen.

A fin de evitar duplicidades tributarias y por lo tanto, a la hora de establecer en qué Administración Tributaria debe cumplir sus obligaciones fiscales un Sujeto Pasivo, resulta necesario el uso de un criterio que nos indique cuál ha de ser dicha Administración, y cuál será el alcance de su competencia. Dicho criterio es el denominado *punto de conexión* del tributo.

Ha de determinarse, no solo ante qué administración tributaria debe cumplir sus obligaciones fiscales el sujeto pasivo –punto de conexión exaccionador-, sino además, la normativa, común o foral, que resulta aplicable –lo que se denomina punto de conexión normativo- y adicionalmente que administración tributaria es competente en materia de inspección.

En consecuencia, podemos identificar, y de ello se encarga la LCE, tres planos principales en los que se requiere fijar un punto de conexión, es decir un criterio de determinación de qué administración tributaria es la competente:

Alcance Normativo: En el que el punto de conexión nos indica qué normativa es de aplicación, si la estatal o la foral. Con lo que tendremos Impuestos concertados de normativa estatal, en los

que la capacidad normativa de las Administraciones Tributarias Vascas es por lo general muy reducida, siendo el ejemplo clásico de este tipo de tributos el Impuesto sobre el Valor Añadido; y asimismo tendremos también, Impuestos concertados de normativa autónoma, en los que los límites a la posibilidad de legislar son sustancialmente menores que en los casos anteriores, siendo un ejemplo el Impuesto sobre Sociedades.

Alcance Exaccionador: En este caso gracias al punto de conexión conoceremos qué Administración tiene atribuida la capacidad de exacción, que generalmente va a llevar asociada la atribución de la competencia para la gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos.

Alcance Inspector: Como su propio nombre indica establece la Administración que ejercerá las actuaciones inspectoras. Así, por ejemplo el artículo 19¹ del Concierto Económico regula la competencia inspectora en el Impuesto sobre Sociedades y el artículo 29.Seis² fija el punto de conexión inspector en el IVA.

¹ Véase el artículo 19 del Concierto Económico Vasco:

Artículo 19. Inspección del Impuesto.

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

² Véase el artículo 29.seis del Concierto Económico:

Artículo 29 Gestión e inspección del Impuesto

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo

(*) Técnico de Administración Tributaria. Gobierno Vasco

Un punto de conexión, además, puede ser establecido atendiendo a datos *objetivos*. Así por ejemplo, el lugar de ubicación de un bien inmueble que es transmitido nos permite atribuir la competencia en el caso del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; o bien puede que debamos acudir a datos *subjetivos* para su establecimiento, siendo uno de los ejemplos más diáfanos el domicilio fiscal de las Personas Jurídicas en el caso de la Tri-

por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

butación por el Impuesto de Sociedades o el IVA. Su establecimiento en uno u otro lugar depende de la voluntad de una o varias personas físicas. Es en este segundo grupo de puntos de conexión donde esa posibilidad de interpretación de la voluntad genera la mayor cantidad de conflictos entre las administraciones en materia de atribución de competencias sobre un determinado obligado tributario.

Como es de suponer la tipología de puntos de conexión es amplia, domicilio fiscal, residencia habitual, lugar de realización de actividades, ubicación del inmueble, etc... pero en el presente artículo nos vamos a centrar en un punto de conexión concreto: el domicilio, y concretamente el domicilio fiscal.

El domicilio fiscal debe de ser diferenciado de otros puntos con los que puede guardar similitudes, como la *residencia habitual*, y de otros términos de domicilios, que en numerosas ocasiones son identificados con él, como es el caso del domicilio social. La intención del presente artículo es por lo tanto, aclarar cuál es la interpretación del término *domicilio fiscal* que viene siendo dada por la Jurisprudencia, y en concreto nos remitiremos a dos sentencias recientes del Tribunal Supremo en las que, confirmando el criterio ya indicado en anteriores sentencias, nos aclaran a los y las profesionales del derecho, cuál es el sentido de dicho término y cuáles no deben ser tenidos como conceptos a él identificables. En concreto, se refiere el Alto Tribunal al concepto de *domicilio social*.

1.- CONCEPTO DE DOMICILIO FISCAL.

En principio, a la hora de definir un término siempre resulta de interés acudir al sentido lingüístico del mismo, por ello debemos acudir a la **definición recogida en el Diccionario de la Real Academia Española del término domicilio**.

Nos encontramos que, y a diferencia de domicilio social, que sí es reflejado en dicha definición, el término *domicilio fiscal* no aparece reflejado por se en dicho diccionario. Sin embargo, resulta evidente que la segunda acepción del término do-

municipio encaja perfectamente con el sentido dado al mismo.

Domicilio:

2. *m. Lugar en que legalmente se considera establecido alguien para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos.*

Pero ya se ha indicado que domicilio social por su parte sí está individualmente diferenciado:

Domicilio social:

1. *m. domicilio de una empresa o establecimiento.*

Quizás sea este el hecho que provoca la habitual identificación entre ambos conceptos, domicilio fiscal=domicilio social, aun cuando la normativa tributaria bajo estudio en ningún momento indica que el domicilio social sea un punto de conexión por sí mismo, sino que, de serlo, es en concurrencia de otras circunstancias.

Y esto es así porque en las sociedades mercantiles nos podemos encontrar que tanto su domicilio social como su domicilio fiscal no coincidan en el mismo lugar, ni tan siquiera en el mismo territorio. Cada uno de estos *domicilios* pueden tener, por intereses propios de la organización ubicaciones diferentes. Si bien es cierto que la práctica habitual es que ambos domicilios coincidan en cuanto a su ubicación.

En el ámbito mercantil, el domicilio de una sociedad no es otro que aquel en el que se halla el centro desde el cual se administra y dirige la misma, estableciéndose como una obligación que el mismo figure indicado en las escrituras de constitución de la sociedad dado que es uno de los contenidos mínimos que todo estatuto social debe contener³.

Toda sociedad de capital exige para su constitución que la misma conste en escritura pública y

³ Véase el artículo 23 c) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

sea inscrita en el Registro Mercantil⁴. Y corresponderá su inscripción en el Registro competente a tenor del domicilio indicado en dichos estatutos. En efecto el artículo 17 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, establece:

1. *La inscripción se practicará en el Registro correspondiente al domicilio del sujeto inscribible.*

En la normativa registral las referencias al domicilio son acompañadas, generalmente, del término social⁵ salvo en el supuesto referente a la primera inscripción de Sociedades Colectivas en el que la referencia se hace exclusivamente al término domicilio⁶.

Por lo tanto cabe interpretar que el término domicilio social debemos entenderlo como un término mercantil, que no tiene que tener su equiparación absoluta con otros términos similares empleados en otros órdenes del derecho, por ejemplo el ámbito tributario.

Por el contrario el **domicilio fiscal** es el lugar que el Obligado Tributario señala a las autoridades fiscales como localización para el cumplimiento de sus relaciones tributarias con dicha Administración⁷. Gracias al mismo, el Obligado Tributario es adscrito a una determinada Administración

⁴ Véase el Artículo 20 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

⁵ Véase el del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil artículos 115 y 120, en lo referente a la inscripción de las sociedades anónimas y artículos 176 y 182, en lo referente a las Sociedades de Responsabilidad Limitada.

⁶ Véase el Artículo 209. 3º de Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

⁷ Véanse las normas forales artículo 47 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 48 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 48 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; así como el equivalente artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(AEAT o Administración Foral) y será en dicho lugar en el que se practicarán las notificaciones tributarias, pasando a ser un domicilio vinculante a todos los efectos en procedimientos administrativos y del control fiscal.

Es, en definitiva, un término tributario que marca y fija la Administración que ejercerá todas o parte de las competencias de tipo exaccionador.

La designación del domicilio fiscal se realiza siempre comunicándolo⁸ a la Administración tributaria mediante el modelo censal de las diversas administraciones tributarias (modelo 036), no siendo necesaria su elevación a escritura pública y por tanto su inscripción en el registro mercantil. Su modificación es por lo tanto más sencilla pudiéndose realizar en cualquier momento que los intereses de la sociedad los indiquen siguiéndose el procedimiento que esté establecido en los propios estatutos.

Cualquier modificación de domicilio fiscal que suponga el cambio de Administración ante la que cumplir con las obligaciones fiscales debe ser comunicada a la Administración ante la cual, a partir de la fecha del cambio, se pase a responder de las obligaciones tributarias, y también debe ser informada de dicho cambio la Administración de origen. Aunque esta obligación de comunicar no es el objeto del presente artículo, resulta de interés destacar que con cierta habitualidad la comunicación de dicho cambio se realiza de facto a la Administración tributaria nueva cuando se presenta el impreso 036, y sin embargo no se comunica dicho hecho a la Administración de origen. Con lo que se produce una casuística especial referida al hecho de conocer desde qué fecha se debe entender que una sociedad que ha cambiado de domicilio fiscal reside en su nueva ubicación.

⁸ Véanse las normas forales artículo 47.3 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 48.3 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 48.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; así como el equivalente artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El plazo para proceder a la comunicación de dicho cambio es de un mes⁹. Esta comunicación debe ser expresa, esto es, no basta con que se haya notificado a otros efectos, por ejemplo comunicándolo en otro registro, para que se tenga por realizada la misma a efectos tributarios¹⁰.

El incumplimiento con la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, acarrea una sanción administrativa¹¹, calificada como leve, que conlleva la imposición de una multa de 100 euros ó de 200 euros dependiendo de la Administración sancionadora.

No debemos de obviar en este aspecto, que las propias Administraciones tributarias podrán elaborar, mantener y actualizar censos en los que recogen datos relevantes para la identificación de los Obligados tributarios a la hora de gestionar sus tributos, tanto los propios como los cedidos¹².

⁹ Véase el artículo 17 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

¹⁰ STS Sala 3ª Sección 2ª de fecha 9 de octubre de 2001, RJ 2001/7739, Recurso 4489/2000. Fundamento 4º.

"...la LGT establece un sistema tributario que se sustenta en una serie de deberes y obligaciones de los sujetos pasivos, entre ellos, el de declarar la producción de los hechos imponibles, bien mediante declaración tributaria o bien mediante auto-declaración, y el de comunicar expresamente el domicilio fiscal o tributario, que en el caso de las personas naturales ha de ser el de su residencia habitual.

En razón a esto último, el artículo 45 de la citada LGT, en cualquiera de sus versiones, establece que la obligación de declarar el domicilio fiscal corresponde al sujeto pasivo y, en el supuesto de que el mismo no comunique el cambio de dicho domicilio, éste no surge efectos frente a la Administración."

¹¹ Véanse las normas forales artículo 203.4 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 202.4 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 202.4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa así como el equivalente artículo 198.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹² Así por ejemplo el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, Reglamento que en la práctica regula la aplicación de los tributos en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), esta

Debemos acudir a los artículos correspondientes de las Normas Forales Generales Tributarias y su equivalente en la Ley General Tributaria, para encontrar una definición de domicilio fiscal¹³. Dichos preceptos concretan las reglas de determinación del mismo, tanto para las personas físicas, apartado 1, como para las jurídicas en su apartado 2. Transcribimos este último, que mantiene en todos los casos una redacción idéntica:

1. ...
2. *El domicilio fiscal de las personas jurídicas y entidades residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al **lugar en que se realice dicha gestión o dirección**. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.*

Por lo tanto, a la hora de determinar el domicilio fiscal, solo resulta de interés el domicilio social, si en el mismo se encuentra realmente centralizada su gestión y administración, acudiendo en caso contrario, a las siguientes reglas establecidas en el mismo artículo. Dichas reglas, dan mayor importancia al lugar donde se centraliza la gestión y la administración, e incluso al lugar donde se ubique el mayor valor del inmovilizado, que al lugar designado como domicilio social.

La Ley 12/2002, de 23 de mayo de Concierto Económico Vasco (en adelante LCE), establece en su artículo 43.cuarto b) cuándo una sociedad se en-

blece en su artículo 2 y en su artículo 4.2 por lo que se refiere a las sociedades, el domicilio social como contenido mínimo obligatorio de dichos censos.

¹³ Véanse las normas forales artículo 47.2 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 48.2 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 48.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Asimismo véase el artículo 48.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

tiende domiciliada en el País Vasco, y dicho artículo emplea los mismos criterios que establecen las Administraciones Tributarias, tanto forales como estatal, a la hora de definir el domicilio fiscal.

Artículo 43 Residencia habitual y domicilio fiscal

Uno. ...

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) ...
- 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.

2.- DOMICILIO FISCAL = DOMICILIO SOCIAL, UNA ARGUMENTACIÓN ERRÓNEA.

En los conflictos surgidos entre Administraciones referidos a la competencia exaccionadora con respecto a una sociedad o persona jurídica, son habituales los que tienen como origen la discusión sobre cuál es el domicilio fiscal de la misma. Como ya hemos indicado, el domicilio fiscal constituye uno de los principales puntos de conexión de nuestro sistema de distribución de competencias tributarias, por lo tanto es lógico que los conflictos surgidos en torno a su determinación, o en torno a la fecha en que debe de ser tomada en cuenta la fijación del mismo, constituyen algunos de los supuestos de hecho más habituales de origen de conflictos.

No es extraño en la praxis argumental surgida en los conflictos, que se indique como domicilio fiscal,

un domicilio social en el que no se dan las circunstancias requeridas para poder ser entendido como fiscal, pretendiéndose una identificación del domicilio fiscal de una sociedad con su domicilio social sin más. La razón es bien sencilla, lo habitual (y a mi entender lo más correcto, por comodidad) es que dichos domicilios coincidan en cuanto a la ubicación. Ahora bien, pero esta coincidencia no es ni mucho menos una exigencia normativa. Al contrario, el legislador (los legisladores más bien), atendiendo a la redacción dada a las definiciones de domicilio fiscal, diferencia claramente ambos domicilios priorizando el fiscal.

Esto es, para que el domicilio social sea equiparado al domicilio fiscal, deberá coincidir que en dicho domicilio social se desarrollen la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad. De no darse este hecho, se considerará como domicilio fiscal, primero el lugar donde se centralice la actividad administrativa o la dirección mercantil, y por último, en el caso de que tampoco se pueda fijar el domicilio por el criterio anterior, se opta por fijarlo en el lugar donde se encuentra el mayor valor de su inmovilizado y por lo tanto se sigue sin recurrir al simple domicilio social, por lo que su ubicación deja de ser relevante a estos efectos.

Es probable que otra de las razones de esta identificación sea la actual inexistencia de una definición legal que nos aclare qué debemos entender por "gestión administrativa" y por "dirección de los negocios". Por ello los órganos judiciales suelen acudir a un precepto legal ya derogado que sí nos ofrecía dicha definición, que no es otro que el artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades recogido en el Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre¹⁴, en adelante RIS-82.

¹⁴ Entre otras el Tribunal Supremo ha recurrido a este artículo en las siguientes sentencias:

- STS Sala 3ª Sección 2ª de fecha 4 de febrero de 2010, RJ 2010/1019, Recurso 86/2009. Fundamento 4º.
- STS Sala 3ª Sección 2ª de fecha 17 de octubre de 2013, RJ 2013/5135, Recurso 538/2013. Fundamento 5º.
- STS Sala 3ª Sección 2ª de fecha 9 de febrero de 2015, RJ 2015/660, Recurso 356/2013. Fundamento 1º y 3º.

Art. 22. Dirección efectiva.

Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurran las siguientes circunstancias:

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

Por ello es habitual el empleo por parte de los intervinientes de argumentos como acudir a cuál es la residencia fiscal de los administradores, gerentes, incluso socios; referirse a dónde radican las oficinas o sucursales, o a cuál es el lugar donde se desarrollan aquellas tareas de gestión, como la contabilidad, la facturación o la contratación, que den apariencia de gestión, para tratar de esta forma de definir qué podemos entender por gestión administrativa.

Y podemos afirmar que recurrir a dichos recursos argumentales es correcto, siempre que lo sea con el objetivo de probar el lugar donde se realiza la gestión administrativa o la dirección de negocios que nos servirá para identificar el domicilio de la sociedad a tenor de lo establecido en el artículo 9 del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado

por la Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio¹⁵.

Artículo 9 Domicilio

1. Las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación.

2. Las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro del territorio español deberán tener su domicilio en España.

Sin embargo debemos tener en cuenta que en la *gestión administrativa* y la *dirección efectiva de los negocios*, y a pesar de ser, tal y como afirma el Tribunal Supremo un concepto jurídico indeterminado, se implican otras actividades además de las indicadas en el referido, y derogado, artículo 22 del RIS-82. Así, es común la diferenciación entre actividades de dirección efectiva de negocios, a las cuales se las califica como actividades de primer nivel, y actividades de gestión administrativa, que son identificadas en la práctica jurídica como actividades de segundo nivel.

Entre las primeras, nos encontraríamos con actividades que implican la toma de decisiones sobre todos los aspectos estratégicos de la sociedad. Por ejemplo la definición de políticas de inversión, los acuerdos sociales, las principales decisiones económico-financieras, jurídicas, etc.

Entre las segundas se suelen indicar aquellas actividades que inciden en la vida diaria de la sociedad, por ejemplo la llevanza de la contabilidad, la facturación o la gestión tributaria, así como la gestión de personal, etc.

Pero si bien son actividades diferenciables, a tenor de la redacción de los mencionados artí-

¹⁵ Nótese que dicho precepto legal no menciona ni el término domicilio social ni el de domicilio fiscal, simplemente lo denomina domicilio.

culos 22 del RIS-82, y 43.cuarto b) de la LCE, así como de la definición de domicilio fiscal que cada Territorio realiza en sus respectivas Normas Forales Generales Tributarias¹⁶ y la Administración Estatal en su Ley General Tributaria¹⁷, no son actividades que permitan ser empleadas de modo independiente. ¿Qué queremos decir? Con un supuesto de hecho lo comprenderemos mejor. Supongamos que un obligado tributario centraliza en una ubicación las actividades de gestión administrativa, por ejemplo su gestión contable. Sin embargo dicho obligado tributario realiza las actividades de primer nivel, como se ha indicado, las que suponen la asunción de decisiones estratégicas, por ejemplo, donde acuerda las líneas generales de su política financiera que deberán llevar a cabo los ejecutores de la misma, en un domicilio que no coincide con aquel en el que desarrolla su actividad administrativa. Cabría pensar que la ubicación del domicilio fiscal en uno u otro lugar podría quedar a la voluntad del obligado tributario. Pues bien, es erróneo argumentar que el Obligado Tributario debería gozar de libertad a la hora de optar entre uno u otro de los domicilios indicados para cumplir con sus obligaciones fiscales, ya que, debido a que el legislador identifica el domicilio fiscal con el social si es a su vez donde se lleva la dirección efectiva, debemos centrarnos en aquellas tareas que se refieren a actividades que implican la dirección del negocio, y no solamente en las de mera gestión¹⁸.

¹⁶ Véanse las normas forales artículo 47.2 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 48.2 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 48.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹⁷ Véase el artículo 48.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

¹⁸ Véase la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional núm. 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, resolución que

Nos referimos a que, a la hora de establecer si en un domicilio se centraliza la gestión y la administración de una sociedad, no basta con que se ubique una de dichas actividades. Deben desarrollarse las dos, y en caso de no coincidencia entre las mismas, como en el supuesto de hecho indicado, se debe dar preferencia al lugar donde se desarrollan las actividades de dirección de negocios, al constituir las mismas las decisiones fundamentales de la sociedad¹⁹. Por lo tanto, deberemos tener en cuenta si las actividades desarrolladas podemos calificarlas como de primer o de segundo nivel.

Ahora esta afirmación puede ser argumentada en otro sentido atendiendo a la propia redacción del artículo 43.cuarto b) del Concierto Económico que emplea la conjunción “y” en lugar de la a mi entender más correcta “o”. Sin embargo, y tal y como veremos en el siguiente apartado, la doctrina del Tribunal Supremo se inclina por priorizar a la dirección efectiva del negocio frente a las actividades de gestión diaria.

El problema que suele suceder es que si bien lo habitual es que dicha diferenciación no suele suponer grandes dificultades, resulta conveniente, siempre y en todo caso, atender a determinados aspectos que son propios del Obligado Tributario para diferenciar entre dichas actividades. En concreto, deberemos tener en cuenta, cuál es su objeto social, su negocio, su estructura social, su forma jurídica, si pertenece o no a un grupo empresarial. En definitiva, debemos preguntarnos también, cuál es su objetivo, a qué se dedica y cómo organiza sus recursos para lograr sus fines.

Evidentemente, una empresa puede adoptar numerosos modelos organizativos, y el criterio que podemos emplear para decidir cuál es el domicilio fiscal para una de ellas puede no ser válido

fue confirmada por esta Sala por sentencia de 13 de Abril de 2011, casación 1115/2006, al haberse constatado que el domicilio fiscal de Terra Networks estaba situado en la localidad de Pozuelo de Alarcón y no en el municipio de Barcelona, elegido por la empresa como domicilio social y fiscal.

¹⁹ Véase la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico nº 14/2013, de 24 de julio de 2013.

para otra, por ello es preciso analizar todas estas variables caso a caso.

Así por ejemplo se puede dar el caso de que una empresa que venía realizando todas las actividades de gestión diaria administrativa y las de dirección de negocio en un determinado domicilio, pasa a formar parte de una determinado grupo empresarial, el cual mantiene su domicilio en otro lugar. Pues bien, en este caso es bastante probable que se produzca una variación en cuanto a su domicilio fiscal, dado que las decisiones más importantes de la empresa serán tomadas en esta nueva ubicación. Pero por el contrario, si la empresa lo que hace es subcontratar la gestión diaria de la misma, empleando el recurso de la externalización de servicios, conocido como el Outsourcing, a pesar de la apariencia de cambio de domicilio, este no se ha producido. Y esto es así porque la externalización de servicios no se produce con actividades de dirección de negocios, y se suele circunscribir exclusivamente a actividades de gestión administrativa, esto es, a alguna de las actividades que hemos denominado como de segundo nivel.

Por lo tanto, identificar sin más domicilio social con domicilio fiscal es erróneo, ya que la normativa exige la coincidencia en dicho domicilio de la dirección de negocios y la gestión administrativa, criterios que prevalecen sobre el domicilio social en caso de discrepancia con este. Es más, en el caso de que no se dé una coincidencia entre ambos criterios, parece obvio que se prioriza la dirección de negocios sobre la gestión. Y lo que es más significativo, en caso de no poderse identificar ubicación alguna con el lugar donde se desarrolla la dirección de negocios y la gestión administrativa, prevalece sobre el simple domicilio social, la regla de la ubicación del inmovilizado.

No cabe aducir ni la ausencia de definición indicada ni la habitual coincidencia práctica de dichos domicilios, como justificación de la identificación de ambos en el ámbito tributario, y así lo viene afirmando el Tribunal Supremo en diversas sentencias que a continuación desarrollaremos.

3.- LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA IDENTIFICACIÓN DE AMBOS TÉRMINOS.

Si bien es una postura que ya había sido adoptada con anterioridad²⁰, recientemente el Alto Tribunal ha emitido dos sentencias²¹, referentes a la definición del domicilio fiscal de unas empresas pertenecientes a un grupo societario con domicilio en territorio foral, que confirman el criterio mantenido por el Supremo en estos casos. Dichas sentencias recaen sobre dos recursos interpuestos por la misma Diputación Foral contra sendas resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico, que fijaban el domicilio de dichas empresas en territorio foral y no en común, tal y como pretendía la Diputación.

El supuesto de hecho es que:

- 1º. Las empresas tenían fijado su domicilio social en territorio común.
- 2º. En las actividades de gestión administrativa, el grupo societario seguía una estrategia que suponía que dichas actividades se desarrollaban por alguna de las empresas del grupo, las cuales eran subcontratadas, y que en la mayoría de los casos se ubicaban en territorio foral y en otros, los menos, en territorio común.
- 3º. Las actividades de administración se tomaban por parte de la sociedad cabecera, esta con domicilio foral.
- 4º. En territorio común radicaba la absoluta totalidad del inmovilizado de la empresa, en el caso de haberlo.

²⁰ Véase la Sentencia de la sala tercera del Tribunal Supremo 1019/2010 de 4 de febrero de 2010, recaída en recurso nº 86/2009 contra resolución de la JACE 1/2009.; y véase también la sentencia 3431/2010 de 16 de junio de 2010, recaída en recurso 155/2009 contra resolución de la JACE 1/2009.

En ambas, véase en especial el Fundamento de Derecho 4º.

²¹ Véase la Sentencia de la sala tercera del Tribunal Supremo 2707/2015 de 18 de Junio de 2015, recaída en recurso nº 417/2013 contra resolución de la JACE 14/2013.; y véase también la sentencia 2706/2015 de 18 de junio de 2015, recaída en recurso 471/2013 contra resolución de la JACE 19/2013.

Las administraciones tributarias discrepaban sobre el lugar en el que radicaba su domicilio fiscal.

Según la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), dicho domicilio se encontraba fijado en territorio foral, dado que las empresas pertenecían a un grupo empresarial domiciliado fiscalmente en el País Vasco, el cuál mantenía una operativa para fijar para cada una de las sociedades el domicilio fiscal correspondiente. Dicha operativa, consistente en que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las empresas no se realizaban en los domicilios fiscales declarados debido, en lo que respecta al caso de la gestión administrativa, a la carencia de medios humanos y materiales para su desarrollo, y por otra parte, a que la dirección de negocios se desarrolla en el lugar donde la Administradora Única de la empresa se domicilia fiscalmente. De hecho, la AEAT supone que una de las primeras decisiones que se toman desde dicho domicilio no es otra que el establecimiento de los domicilios fiscales y sociales de las empresas.

Al entender de la AEAT, lo lógico en el caso de empresas pertenecientes a grupos de sociedades es que el domicilio fiscal de las mismas se ubique en el domicilio fiscal de la sociedad cabecera del grupo, si en dicho domicilio se centralizan efectivamente las actividades de gestión y de administración de los negocios de la empresa. Y dado que, en los casos analizados, tanto las labores de gestión como las de dirección se encontraban centralizadas en el domicilio donde radicaba la sociedad cabecera, este debería ser tenido como el lugar donde radicaba el domicilio fiscal.

En los casos que nos ocupan se produce la subcontratación de determinadas actividades de gestión en empresas del grupo, pero a la AEAT no le parece razonable situar la dirección de los negocios de una empresa en el lugar donde se adoptan las decisiones de segundo nivel, (gestión administrativa), decisiones que parecen ser de mera gestión o ejecutivas, por oposición a las decisiones de primer nivel, (dirección de nego-

cios) decisiones estratégicas que son las que desde cualquier punto de vista se deberían considerar como las funciones directivas de toda persona jurídica. Para la AEAT el hecho de subcontratar las primeras de las actividades en una empresa del grupo, reforzaba la idea de que dichas actividades no pueden ser equiparables a las de administración de negocios, y aquellas actividades de gestión que puntualmente se desarrollaban en territorio común podrían entenderse como residuales

Por el contrario la Hacienda Foral mantenía que en los casos analizados lo relevante es que las empresas carecían de medios materiales y humanos en territorio foral para el desarrollo de sus actividades de gestión administrativa. Debido a esto, se subcontrataban con empresas del grupo, que sí se encontraban domiciliadas en el País Vasco. Pero estas subcontrataciones no deberían ser computadas a efectos de determinación del domicilio fiscal, ya que para dicho cálculo solo deberían computarse aquellas actividades que efectivamente ejecuta la empresa cuyo domicilio se discute. De no ser así, se produciría una clara discriminación entre empresas que subcontratan con empresas del grupo empresarial al que pertenecen y empresas que subcontratan con empresas ajenas a su grupo, en cuyo caso dichas actividades de administración no son tenidas en cuenta a la hora de determinar el domicilio fiscal.

Pretendía la Diputación que dicha empresa fuera considerada como una empresa sin actividad administrativa o de gestión, con lo que resultaría de aplicación en ambos casos la última de las reglas fijadas para la determinación del domicilio fiscal, esto es que el domicilio fiscal radicaría en el lugar donde se encuentre el mayor volumen de inmovilizado, y al tratarse de empresas cuyo inmovilizado principal consistía en las plantas de producción de energía eléctrica-eólica, el domicilio fiscal coincidiría con su ubicación, estando en todos los casos dichas instalaciones ubicadas en territorio común.

El Tribunal Supremo desestimó en ambos casos los recursos interpuestos y confirmó en todo su al-

cance las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico recurridas. En concreto, el Tribunal Supremo considera como adecuada la interpretación que la Junta Arbitral del Concierto Económico hace en las resoluciones recurridas de las pruebas practicadas y de la jurisprudencia propia, en concreto de las sentencias de 4 de febrero y 16 de junio de 2010 que en pie de página nº 16 indicamos.

Gracias al conjunto de dichas sentencias podemos establecer cuáles son los criterios que para dichos supuestos de hecho adoptará el citado órgano.

1º.-No debe identificarse domicilio fiscal con domicilio social. Ambos son conceptos autónomos, y si bien la regla principal de dicho artículo 43.cuarto b) del Concierto establece que para que ambos coincidan, deberán estar centralizadas en el domicilio social la gestión administrativa y de dirección, y en caso de que no coincidan (como es en ambos casos, dado que los domicilios sociales se encuentran en territorio común, pero la gestión administrativa está en territorio foral) se establecerá como domicilio fiscal allí donde radique dicha gestión administrativa. La regla del inmovilizado, solo funciona en ausencia de los dos anteriores.

2º.-El Tribunal Supremo se remite a la regulación que establecía el artículo 22 del RIS-82 a la hora de establecer criterios que nos indiquen el lugar donde se realicen las gestiones administrativas y de dirección, dado que en el Concierto Económico no se fijan reglas que nos indiquen qué actividades debemos tener en cuenta para concretar en qué consiste la realización de las gestiones administrativas y de dirección. Ahora bien, dicha remisión es preciso realizarla en conjunto con otras normas y otros criterios de la práctica empresarial.

En lo que respecta a la remisión a otras normas, si bien el artículo 22 del RIS-82 nos indica que se estaba al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al

de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que conservan el peso específico de su significado con apoyo, tanto en los artículos 11.2 de las Normas Generales Tributarias de los tres Territorios Históricos vascos como el artículo 12.2 LGT, pese a carecer hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado. Todos los artículos citados tienen una redacción idéntica que seguidamente transcribimos:

"...en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Este artículo nos faculta para que dicha interpretación del artículo 22 se realice al albur de otros criterios de la práctica empresarial. Esto es, que asumiendo que la expresión "gestión administrativa y la dirección de sus negocios" es compleja y no está definida en un texto legal en vigor, deberá ser conformada la misma caso a caso. Por ello, el contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugares donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios, ... todos estos ejemplos son indicios con un mayor o menor peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino que deben ser analizados junto con el dato fundamental de cuál es la actividad empresarial que la empresa en concreto desarrolla.

Por lo tanto, además de atender a las circunstancias objetivas, esto es, las recogidas en el arriba indicado artículo 22 del RIS-82, que deberán examinarse en consonancia con el dato fundamental de cuál es la actividad empresarial desarrollada, las mismas constituyen exclusivamente indicios, pero como todos los indicios pueden ser rebatidos.

Esta idea ha sido la mantenida por el Tribunal Supremo en las sentencias analizadas, estableciendo que *"...la expresión centralizada su*

gestión administrativa y la dirección de sus negocios, es una expresión compleja (...) que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica". Y también por la JACE.

3º.-En el tipo de sociedades del que hablamos, cuya gestión y administración fundamentalmente se lleva a cabo a través de una sociedad matriz o cabecera, se debe adoptar el criterio que si bien el domicilio social indicado no se encuentra en el País Vasco, las decisiones empresariales principales sí se toman en este territorio, con lo que implica que la gestión y la administración sí se llevaba desde el País Vasco y por lo tanto se cumple el criterio segundo del citado artículo 43. Cuarto b).

4º.-Es importante destacar que el TS entiende como muy relevante determinar en qué territorio se acuerdan las decisiones empresariales importantes, independientemente de que otras decisiones empresariales, que tienen un carácter meramente técnico, que complementan las decisiones tomadas por los Órganos Centrales de la entidad, nos indican cuáles son los órganos que desarrollan las labores de gestión y administrativas, siendo en ambos casos, los Órganos Centrales del GRUPO, localizados en territorio foral y no en común.

5º.-Por último, destaco la interpretación que hace el TS del hecho, común hoy por hoy en la práctica empresarial, de que la gestión de determinadas actividades administrativas, por ejemplo, gestión fiscal, contable, de recursos humanos, etc..., se realice por una empresa diferente a la Sociedad, (Subcontratación, externalización u Outsourcing).

Nos podemos encontrar dos casos:

a) Que dichos servicios sean prestados por una empresa del Grupo empresarial al que pertenece la afectada.

- b) Que los mismos sean prestados por una empresa totalmente externa, esto es una empresa sin otra vinculación con la sociedad afectada que la de ser una mera prestadora de servicios.

El primero de los casos es el que se genera en los dos supuestos que analizamos, dado que algunas tareas se llevaban por una empresa del Grupo, y otras por la empresa matriz o cabecera, como consecuencia de una decisión de gestión, y debido a la carencia de medios materiales y humanos adecuados para la efectiva ejecución de estas actividades por parte de la afectada.

En este caso, la externalización, no implica que podamos asumir que la empresa afectada es una entidad sin actividad administrativa o gerencial, ni aun siendo todas las actividades desarrolladas por otra entidad del grupo. A juicio del Supremo lo relevante es que la decisión de hacerlo de esta manera, viene dictada por la propia estructura empresarial del grupo. Por lo tanto dicha gestión empresarial, que insiste el Tribunal, sí existe, es una gestión empresarial no individualizada, o mejor dicho una gestión empresarial colectiva y ejercida en estos casos por los Órganos centrales del Grupo al objeto de optimizar sus recursos.

Su valoración a la hora de determinar el domicilio no supone una discriminación con respecto a aquellos supuestos en los que dichas tareas se externalicen mediante la subcontratación de las mismas a empresas ajenas, ya que en estos casos, dichas tareas revisten un carácter meramente técnico y no poseen una relevancia determinante.

Ahora bien, el Alto Tribunal también ha mantenido que en el caso de que la contratación de estos servicios ponga en manos de la subcontratada y por tiempo indefinido la dirección de los negocios de la subcontratante, incluyendo la definición estratégica general y la definición y control de la totalidad de las decisiones inherentes a lo que puede consi-

derarse como dirección de los negocios de la misma, y por lo que la sociedad subcontratante se encarga exclusivamente de la ejecución de las instrucciones recibidas, deberemos entender que en este caso la dirección efectiva de los negocios se realizará desde el domicilio de la subcontratada²².

Por lo tanto en lo que respecta a la diversa casuística que se nos ofrece en el ámbito de la subcontratación, vemos que en definitiva lo relevante es conocer el lugar donde se toman las decisiones importantes en la vida de la empresa, como por ejemplo la decisión de subcontratar. No es tan relevante el dónde se desarrollan las actividades subcontratadas, salvo que entre las mismas se encuentren las decisiones que en esencia impliquen la dirección de los negocios.

Como conclusión podemos afirmar que en el ámbito tributario el concepto de domicilio ha de ser entendido como referido a domicilio fiscal, sin que otra tipología de domicilio, como puede ser el social, obtenga una relevancia similar, salvo que sea acompañada de otros elementos que le doten de capacidad para ser considerado como fiscal. La ausencia de los mismos, implica la imposibilidad de asimilar, y nos obliga a recurrir a otras reglas para la identificación del domicilio fiscal. De entre estas reglas destaca, por su falta de una definición legal en vigor, la de tomar en cuenta el lugar donde se desarrolle la Gestión administrativa y la Dirección de negocios, que posee un carácter complementario de la regla primera y constituye en sí misma el criterio establecido en la regla segunda. Y es en aplicación de esta segunda regla cuando debemos examinar aquellos datos que nos servirán para fijar la ubicación del lugar donde se desarrollan dichas actividades, indicios que en todo caso deberán tener en cuenta la organización interna de la empresa, así como su giro mercantil. En caso de no coincidencia entre los lugares donde se desarrollan dichas actividades, se debe priorizar aquel

²² Véase la Sentencia de la sala tercera del Tribunal Supremo 1431/2010 de 8 de febrero de 2010, recaída en recurso nº 19/2009 contra resolución de la JACE 4/2009

en el que se desarrollen las actividades de Dirección efectiva del negocio. Y por último en el hipotético caso de que aun así no podamos definir cuál es el domicilio fiscal deberemos establecerlo en aquella ubicación donde radique el mayor valor del inmovilizado. De lo contrario corremos el riesgo de no hacer una correcta identificación del domicilio fiscal

