

**Objeto del conflicto - Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario; extemporaneidad del planteamiento del conflicto**

**Resolución R 1/2012 Expediente 14/2009**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 31 de enero de 2012

La Junta Arbitral del Concerto 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 el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Administración del Estado acerca del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 14/2009.

**I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por medio de un oficio del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 23 de octubre de 2009, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral ese mismo día, al que adjunta un expediente en el que figuran, entre otros documentos, los siguientes:

- copia de un acuerdo del Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 22 de octubre de 2009

por el que decide plantear el conflicto de conformidad con la propuesta de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica;

- copia de esta propuesta, de 22 de octubre de 2009, a la que se adjunta, en particular,
- un "informe sobre la interposición de conflicto ante la Junta Arbitral del Concerto Económico respecto a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con la modificación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, S.L." de fecha 14 de octubre de 2009, emitido por la Subdirección de Gestión Tributaria, en el que se resumen los antecedentes y fundamentos de Derecho en los que se funda el planteamiento del conflicto, si bien no exclusivamente, puesto que en la mencionada propuesta de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica se indica que los "antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación son los que se exponen en el expediente adjunto".

2. Del expediente remitido a esta Junta Arbitral por la Diputación Foral de Bizkaia resultan los siguientes antecedentes:

- El 4 de marzo de 2008 el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia emitió informe relativo a actuaciones de comprobación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, S.L. (NIF B48598106) - en adelante la ENTIDAD 1- , el cual, en virtud de los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone, llega a la conclusión de que el domicilio fiscal de dicha

butario en Cantabria” y concluye con el siguiente párrafo:

“Por ello, y de acuerdo con el punto 5.3 de las *Conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio previsto en el artículo 43, Nueve del Concierto Económico* le comunico que no es posible aceptar la propuesta, sin perjuicio, si lo estima necesario, de convocar una reunión entre ambas Administraciones prevista en dichas conclusiones”.

(cursiva del original)

3. Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su reunión del 20 de diciembre de 2010, y emplazada la AEAT para formular alegaciones, ésta evacuó dicho trámite mediante un escrito de fecha 9 de febrero de 2011 en el que sobre la base de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone pide a la Junta Arbitral que resuelva en los siguientes términos:

“1º) La inadmisión a trámite por extemporaneidad en el planteamiento del conflicto, según el fundamento de Derecho PRIMERO de este escrito.

2º) Subsidiariamente a lo anterior, para el improbable caso de que se admita el conflicto, se solicita la desestimación de la pretensión de la Hacienda Foral de Vizcaya, declarando que la sociedad la ENTIDAD 1, S.L. (NIF -----) ha tenido y tiene ubicado su domicilio fiscal en Vizcaya desde su constitución sin que se haya acreditado -ni siquiera mínimamente- ninguna de las razones esgrimidas para el cambio y su retroacción”.

4. Puesto de manifiesto el expediente, la Diputación Foral de Bizkaia formuló nuevas alegaciones contenidas en un informe de su Servicio de Inspección de fecha 26 de mayo de 2011, remitido a esta Junta Arbitral por oficio de 1 de junio de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 6.

En el citado informe se solicita de la Junta Arbitral que declare que la ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en Santander “con fecha de retroacción al menos 1 de enero de 1997”.

5. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente también formuló alegaciones la ENTIDAD 1, por medio de escrito de fecha 10 de junio de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral ese mismo día. En dicho escrito la entidad se limita a exponer diversos antecedentes pero no articula en torno a ellos ningún razonamiento jurídico ni formula petición alguna a la Junta Arbitral, si bien todos los datos que aporta van encaminados a probar que el domicilio de la ENTIDAD 1 ha estado siempre situado en Bizkaia.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del presente conflicto es la determinación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, que según la Diputación Foral de Bizkaia se encuentra en Cantabria, mientras que para la AEAT esta situado en Bizkaia. Tampoco es pacífico el periodo al que alcanza la controversia, ya que la AEAT estima que dicha sociedad ha tenido el domicilio en Bilbao desde su constitución en 1994, la Diputación Foral limita la retroacción del domicilio que sitúa en Santander al 1 de enero de 1997.

2. Antes de entrar en el fondo del conflicto así definido es necesario examinar la alegación de extemporaneidad esgrimida por la AEAT, cuestión que debe resolverse a la vista del artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, según el cual “los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tacita a que se refiere el apartado anterior”. El apartado 1 dispone que “[s]e entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción”.

Añade el citado apartado 1 del artículo 13 del RJACE que “en las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto”. El precepto del Concierto Económico citado por el RJACE concede un plazo de dos meses a la Administración requerida sobre un cambio de domicilio para que se pronuncie sobre la propuesta, a cuyo transcurso la norma reglamentaria atribuye la eficacia de una negativa que formaliza el conflicto sin necesidad de nuevo requerimiento por parte de la Administración proponente.

Estas normas no resultan aplicables en el presente caso, en el que ha tenido lugar un cruce de propuestas y subsiguientes rechazos expresos entre las Administraciones interesadas, con la secuencia siguiente:

- 07-03-2008: Propuesta de la Diputación Foral de Bizkaia de cambio de domicilio a Cantabria. Según indicación de la AEAT, esta propuesta se recibe el 18 de abril.
- 04-11-2008: Respuesta negativa de la AEAT a la anterior propuesta.
- 03-03-2009: ratificación de la Diputación Foral de Bizkaia en su propuesta. La comunicación de esta ratificación se remite por correo electrónico a la AEAT el 11-03-2009, según esta manifiesta en su escrito de alegaciones. En el expediente remitido a esta Junta Arbitral por la Hacienda Foral de Bizkaia figura la impresión de un mensaje electrónico de lectura de un correo remitido a la AEAT del País Vasco con esa fecha, si bien no se especifica el contenido

de dicho correo ni sus eventuales archivos adjuntos.

- 10-09-2009: Ratificación por la AEAT de su postura negativa frente al cambio propuesto. Esta decisión se remite por correo electrónico a la Diputación Foral de Bizkaia el siguiente día 11. Figura como Anexo II al escrito de la AEAT copia impresa de dicho correo y el mensaje de lectura de este. Esta fecha de notificación no es discutida por la Diputación Foral de Bizkaia.

La Agencia Tributaria argumenta que “la ratificación de la competencia por la AEAT se produjo mediante notificación de fecha 11/9/09, por lo que el planteamiento del conflicto por parte de la Diputación Foral de Vizcaya el 22 de octubre de 2009, según resulta de la notificación efectuada el día 23 de octubre a la AEAT, y tal como consta en todas las fechas por el que el Director General de la Hacienda Foral interpone el conflicto, la fecha de interposición sobrepasa con creces el plazo legal de 1 mes a contar desde la ratificación de competencia de la AEAT de 11 de septiembre de 2009, por lo que la interposición del conflicto es manifiestamente extemporáneo [sic]”. En realidad, debe considerarse como fecha de planteamiento del conflicto el 23 de octubre de 2009, día en que tuvo entrada en la Junta Arbitral el oficio del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de igual fecha, por el que remite el acuerdo del Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 22 de octubre de 2009, por el que este decide plantear el conflicto. Esta precisión no afecta, sin embargo, al argumento aducido por la AEAT.

3. Frente a la alegación de extemporaneidad la Diputación Foral de Bizkaia arguye, en su segundo escrito de alegaciones de 26 de mayo de 2011, que “la fecha del envío de un mensaje de correo electrónico en el marco

de un Procedimiento Amistoso sobre cambios de domicilio, procedimiento amistoso acordado por ambas Administraciones en la Comisión Mixta de Concierto Económico, no debe entenderse como la fecha de ratificación expresa o tácita a efectos de computar el plazo de un mes al que se refiere el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral”.

Transcribe seguidamente la Diputación Foral de Bizkaia el apartado 5.3 de las aludidas reglas sobre el “Procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico”, aprobados por la Comisión Mixta del Concierto en su reunión de 30 de julio de 2007. Dicho apartado lleva la rúbrica “Respuesta de la Administración receptora de la propuesta amistosa” y establece lo siguiente:

“Si hubiera acuerdo, la Administración que resulte competente, según el domicilio fiscal reconocido en el acuerdo, iniciará el procedimiento legal de cambio de domicilio.

Si no hubiera acuerdo, se tratará de resolver la controversia en una reunión entre las Administraciones afectadas.

De persistir la discrepancia, el informe negativo a la propuesta será remitido por el Delegado Especial de la AEAT en cuyo ámbito se encuentra el domicilio propuesto que se rechaza o por el Director General de la Hacienda Foral correspondiente, y se podrá continuar el procedimiento en la forma prevista en el apartado Seis del artículo 43 del Concierto, sin perjuicio del ejercicio por cada Administración de sus competencias”.

El apartado Seis del artículo 43 del Concierto dispone lo siguiente:

“Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de estos, por la Junta Arbitral

que se regula en la sección 3.a del capítulo III de este Concierto Económico”.

Argumenta la Diputación Foral de Bizkaia en los siguientes términos:

“La remisión del mencionado correo electrónico de fecha 11/09/2009 por el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales del País Vasco se enmarca en la respuesta a la que se refiere este apartado 5.3 del citado Procedimiento Amistoso previo al procedimiento del artículo 43.Nueve del Concierto Económico al que se refiere el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral.”

“Así el correo electrónico remitido por el Jefe de Dependencia Regional del País Vasco hace referencia explícita al apartado 5.3 del citado Procedimiento Amistoso quedando pendiente de “convocar una reunión entre Administraciones”, reunión que debería celebrarse, en su caso, con posterioridad a la fecha de remisión del correo electrónico.

“En definitiva, no estamos ante una ratificación expresa o tácita a la cual se refiere el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, sino ante una respuesta, anterior a una posible reunión entre Administraciones, en un Procedimiento Amistoso acordado, procedimiento que es previo al inicio del establecido en los apartados Nueve y Seis del artículo 43 del Concierto Económico. Por tanto no procede computar el mencionado plazo de un mes desde la respuesta a la propuesta amistosa del 11 de septiembre de 2009. El conflicto debe entenderse, por tanto, planteado en tiempo”.

4. La cuestión de la tempestividad o extemporaneidad del planteamiento del presente conflicto remite, pues, al siguiente interrogante: si el oficio de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de 10 de octubre de 2009, notificado el día siguiente, constituye una ratificación por dicho órgano de su

competencia en el sentido de los apartados 1 y 2 del artículo 13 RJACE y, por tanto, determina el inicio del plazo de un mes para el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral, como sostiene la AEAT, o, por el contrario, es un acto preliminar o de mero trámite en el "procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico" y desarrollado por las reglas acordadas en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico -así puede formularse la tesis mantenida por la Diputación Foral de Bizkaia.

Para responder a esta pregunta es necesario tener en cuenta que el diseñado por las normas citadas es un procedimiento poco formalizado, como corresponde a un procedimiento calificado de "amistoso". El artículo 43. Nueve del Concierto Económico es del siguiente tenor:

"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si esta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo".

Las reglas aprobadas por la Comisión Mixta del Concierto Económico concretan algunos extremos de este procedimiento; en particular, la "unidad coordinadora" de cada una de las Administraciones a través de la cual se realizaran todas las actuaciones (apartado 3), el contenido básico de la propuesta amistosa (apartado 4) y las normas a las que ha de ajustarse la Administración receptora de la propuesta amistosa (apartado 5).

Dentro de estas últimas se incluyen las contenidas en el párrafo 3 mas arriba transcrito, cuya novedad fundamental respecto al artículo 43.Nueve del Concierto es la invitación a las Administraciones interesadas a tratar de resolver la controversia en una reunión. Ahora bien, esta no es una fase imprescindible del procedimiento y, por tanto, su previsión no afecta al carácter de las propuestas de las Administraciones interesadas, tanto si se celebra sin acuerdo como si no llega a celebrarse.

En este sentido, el preámbulo de las reglas aprobadas por la Comisión Mixta dice lo siguiente: "Este procedimiento de verificación censal resulta conveniente tanto si se alcanza el acuerdo, logrando una mayor eficacia y una mejor imagen en la relación con el contribuyente, como si no se acuerda, en la medida en que existe un pronunciamiento expreso de las administraciones afectadas y en un plazo limitado, lo que a su vez facilita la continuación de otros procedimientos". De este párrafo se deduce claramente que en caso de falta de acuerdo las propuestas de las Administraciones interesadas abren la vía al procedimiento subsidiario para la resolución del conflicto, que no es otro que su sometimiento a la Junta Arbitral.

Por lo demás, las repetidas reglas no establecen un procedimiento de convocatoria de la reunión de las Administraciones para resolver la controversia, sino que dejan su celebración a la prudencia y buena voluntad de aquéllas. En el presente caso no hay en el expediente dato alguno que indique que se intentara celebrar tal reunión. Por el contrario, en el oficio de fecha 3 de marzo de 2009, dirigido por el Director General de la Hacienda Foral de Bizkaia a la AEAT se menciona expresamente que se renuncia "a la reunión entre dichas Administraciones si se produce una ratificación de lo establecido en la comunicación de fecha 05/11/2008, en cuyo caso se continuará el procedimiento en la

forma prevista en el apartado Seis del artículo 43 del Concierto”.

Por su parte, el oficio de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT de fecha 10 de septiembre de 2009 rechaza la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia, si bien deja abierta la posibilidad, “si lo estima necesario”, de convocar una reunión entre ambas Administraciones, prevista en las reglas aprobadas por la Comisión Mixta.

El planteamiento del conflicto por la Diputación Foral de Bizkaia supone la renuncia definitiva a la resolución amistosa de la controversia y, por tanto, la consideración como posición final de la AEAT la manifestada en el oficio de 10 de septiembre de 2009. En consecuencia, dicho planteamiento es contradictorio con la tesis ahora mantenida por la Diputación Foral en el sentido de considerar que la indicada posición de la AEAT no constituye un rechazo del requerimiento hecho por aquella, ya que en este caso no se cumpliría el requisito exigido por el artículo 13.1 RJACE.

Por consiguiente, el plazo de un mes para el planteamiento del conflicto que establece el artículo 13.2 RJACE debe computarse a partir del día 11 de septiembre de 2009, fecha en que la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia su rechazo del cambio de domicilio propuesto por esta. Por tanto, dicho plazo había transcurrido cuando se planteó el conflicto ante esta Junta Arbitral, el 23 de octubre de 2009.

Por las consideraciones anteriores, procede aceptar la alegación de extemporaneidad del planteamiento del conflicto y, por tanto, no admitirlo.

5. Dada la anterior conclusión, no procede entrar a examinar el fondo del conflicto.

En su virtud, la Junta Arbitral

## ACUERDA

No admitir el conflicto.

**Objeto del conflicto - Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario; desistimiento por aceptación posterior al plantamiento del conflicto**

**Resolución R 2/2012 Expediente 103/2011**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 31 de enero de 2012

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 el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Administración del Estado sobre el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----), registrado en esta Junta Arbitral con el número de expediente 103/2011.

**I. ANTECEDENTES**

1. El conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia por medio de un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 21 de diciembre de 2011, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 23, al que acompaña el acuerdo de plantear el conflicto adoptado en igual fecha por el Director General de la Hacienda Foral de Bizkaia.

En el primero de los mencionados escritos se hace referencia a un informe del Subdirector de Gestión Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de 5 de diciembre de 2011, que se adjunta, en el que se exponen los antecedentes que se extractan seguidamente:

- El 13 de octubre de 2009 la Inspección de los Tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia emitió un informe del que resultaba que el

domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----) -en adelante "la entidad"- se encontraba Pozuelo de Alarcón, Madrid. Con base en dicho informe la Hacienda Foral propuso el 28 de octubre de 2009 a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la modificación del domicilio en Bilbao declarado por la entidad.

- El 19 de mayo de 2011 la Hacienda Foral de Bizkaia reitero la propuesta, a lo cual la AEAT respondió negativamente mediante oficio de 1 de junio de 2011.
- El 24 de junio de 2011 la Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia emite un nuevo informe en el que se ratifica en que el domicilio fiscal de la entidad se encuentra en Madrid.
- El 4 de octubre de 2011 la Hacienda Foral de Bizkaia remite a la AEAT el informe anterior con una nueva propuesta de fecha 26 de septiembre de 2011.
- Ante el silencio de la AEAT, el Subdirector de Gestión Tributaria de la Hacienda Foral emitió el 5 de diciembre de 2011 informe a los efectos de continuar el procedimiento en la forma prevista en el apartado Seis del artículo 43 del Concierto.

El escrito de planteamiento termina con la petición a la Junta Arbitral de que declare que el domicilio fiscal de la entidad se encuentra en Pozuelo de Alarcón, Madrid, desde el ejercicio 2005.

2. El 10 de enero de 2012 tuvo entrada en la Junta Arbitral un escrito fechado la víspera del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia, en el que "comunica el desistimiento del conflicto interpuesto" en virtud de los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone.

En cuanto a los primeros, dice el citado escrito que con fecha 30 de diciembre de 2011 se recibió en la Hacienda Foral de Bizkaia comunicación del Jefe de la Dependencia de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT en la que se comunicaba “extemporáneamente” la conformidad de la citada Agencia Estatal a la rectificación del domicilio fiscal de la entidad propuesta por la Diputación Foral de Bizkaia y que en vista de ella el Director General de la Hacienda Foral acordó, con fecha 9 de enero de 2012, el desistimiento del conflicto planteado acerca de dicho domicilio. Acompaña al escrito copia del mencionado acuerdo. Se adjunta al escrito la aludida comunicación de la AEAT, que lleva fecha de 22 de diciembre de 2011.

Como fundamento de Derecho único expone el escrito que la conformidad de la AEAT con la propuesta de rectificación del domicilio fiscal de la entidad “supone la pérdida sobrevenida del objeto del conflicto, y por tanto, la necesidad de formalizar ante la mencionada Junta Arbitral el desistimiento de la Diputación Foral de Bizkaia del conflicto interpuesto al haberse obtenido la satisfacción extraprocesal de la pretensión”.

En virtud de lo expuesto suplica a la Junta que acepte el desistimiento.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia el 23 de diciembre de 2011 fue interpuesto en tiempo y forma. En cuanto al tiempo, el artículo 43.Nueve del Concierto Económico concede a la Administración destinataria de una propuesta de cambio de domicilio un plazo de dos meses para pronunciarse sobre ella. Y el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, dispone que transcurrido este plazo sin que exista conformidad por parte de ambas Adminis-

traciones ya no será necesario efectuar un requerimiento de inhibición. En las controversias sobre el domicilio dicho requerimiento equivale a una nueva propuesta de modificación de este.

Por consiguiente, el plazo de un mes para el planteamiento del conflicto que establece el apartado 2 del artículo 13 RJACE se inicia con el transcurso del de dos meses antes referido. Aplicando estas normas al presente caso, el plazo de dos meses del artículo 43.Nueve del Concierto Económico se inició el 5 de octubre de 2011, día siguiente al de la notificación de la última propuesta de la Diputación Foral, y concluyó, por tanto, el día 5 de diciembre, y el del mes para la promoción del conflicto se inició el siguiente día 6 y concluyó el 6 de enero de 2012.

El escrito de planteamiento cumple con los requisitos impuestos por el artículo 13.2 RJACE.

Procede, por consiguiente, admitir el conflicto a trámite.

2. Sin embargo, el escrito de la AEAT de 22 de diciembre de 2011 manifestando la conformidad con la propuesta de cambio de domicilio formulada por la Diputación Foral de Bizkaia, notificado a ésta el día 30 de diciembre de 2011 --por tanto, efectivamente de manera extemporánea en cuanto ya había transcurrido el plazo de dos meses establecido por el artículo 43.Nueve del Concierto Económico-- impide que la tramitación del presente conflicto siga los pasos previstos en el artículo 16 RJACE. En efecto, dicha conformidad ha hecho desaparecer *a limine* la controversia que inicialmente constituía su objeto.

Resta, pues, solamente, de conformidad con el artículo 91.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aceptar de plano el

desistimiento y declarar concluso el procedimiento, sin que proceda efectuar un pronunciamiento sobre el fondo.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### **ACUERDA**

Aceptar el desistimiento de la Diputación Foral de Bizkaia del presente conflicto.

#### **Objeto del conflicto - Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario**

#### **Resolución R 3/2012 Expediente 31/2008**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 30 de marzo de 2012

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 el conflicto planteado por la Administración del Estado frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la entidad la ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 31/2008.

#### **1. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Tributaria de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de su Director General de fecha 21 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día siguiente.

En dicho escrito se expone que con fecha 26 de diciembre de 2003 se emitió por la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid informe relativo a la comprobación del domicilio fiscal de la la ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----) (en adelante "la entidad"), que concluye que el domicilio fiscal de esta entidad está incorrectamente fijado en Bilbao, Gran Vía, 72, 1º izq.) y que debe fijarse en Madrid, por encontrarse allí centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Expone el escrito de planteamiento que a partir de este momento la determinación del

domicilio fiscal de la entidad dio lugar a las siguientes actuaciones:

- Emisión de un informe de fecha 31-1-2005 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, en el que se concluye que el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 debe fijarse en Madrid, lugar en el que se realiza la gestión administrativa y dirección de los negocios de la entidad, con efectos retroactivos desde su constitución el 31 de diciembre de 1990.
- Propuesta de cambio de domicilio a la Diputación Foral de Bizkaia con fecha 28-2-2005, remitido el 2-3-2005.
- Emisión el 12-1-2006 por el Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de un informe en el que se concluía que el domicilio fiscal de la entidad estaba correctamente fijado en Bizkaia, por lo que no procedía el cambio propuesto.
- El 18-4-2008 se celebró la reunión técnica prevista en el apartado 5.3 de las conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio, procedimiento amistoso previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico.
- Mediante e-mail de fecha 22-4-2008 la Hacienda Foral de Bizkaia manifestó su discrepancia definitiva con la propuesta de cambio de domicilio fiscal de la entidad.

Seguidamente expone el escrito de planteamiento de la AEAT los antecedentes de hecho y los fundamentos de Derecho en los que funda su pretensión y termina solicitando a la Junta Arbitral que declare la procedencia del cambio de domicilio de la ENTIDAD 1 a Madrid, al DOMICILIO 1, con efectos desde el 31 de diciembre de 1990 (fecha de constitución de la entidad) hasta la fecha del escrito. Subsidiariamente, que se declare que el

domicilio fiscal en Madrid está situado en el DOMICILIO 2, durante el mismo periodo.

2. La Diputación Foral de Bizkaia formuló alegaciones mediante un oficio del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de fecha 29 de octubre de 2008, registrado de entrada el 4 de noviembre de 2008, por el que remite a la Junta Arbitral un "informe sobre alegaciones" del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de fecha 21 de octubre de 2008. En dicho informe, tras exponer los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que el citado Servicio estimó procedentes, se concluye que la ENTIDAD 1 se encuentra domiciliada en Bilbao, por ser este el lugar donde se realiza la gestión administrativa y dirección de la actividad económica, conclusión que hay que interpretar que encierra una petición a la Junta Arbitral de que adopte una resolución en este sentido.

3. Puesto de manifiesto el expediente, formuló nuevas alegaciones la AEA T por medio de un escrito de fecha 2 de marzo de 2009, que concluye con la petición a la Junta Arbitral de que declare la ubicación del domicilio de la ENTIDAD 1 en el DOMICILIO 1 de Madrid desde el ejercicio 1990. El nuevo escrito prescinde, por tanto, de la solicitud subsidiaria de fijación del domicilio en el DOMICILIO 2 de Madrid formulada en el escrito de planteamiento.

4. En el mismo trámite, la Diputación Foral de Bizkaia remitió a la Junta Arbitral por medio de un oficio del Departamento de Hacienda y Finanzas de fecha 23 de febrero de 2009, registrado de entrada el siguiente día 24, un informe del Servicio de Inspección de fecha 18 de febrero de 2009, que se limita a ratificarse en los argumentos de hecho y de derecho manifestados en el informe anterior de 21 de octubre de 2008.

5. También formuló alegaciones la entidad en el trámite de puesta de manifiesto del expe-

diente, mediante escrito de fecha 27 de febrero de 2009, que lleva estampado un sello de fechas del Servicio de Correos con la del 2 de marzo de 2009, y que fue registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 3. El dicho escrito la entidad suplica a la Junta Arbitral que dicte acuerdo por el que mantenga su domicilio fiscal en Bilbao.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido planteado en tiempo y forma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre. En efecto, el escrito de planteamiento se ajusta a los requisitos establecidos en el apartado 2 del citado artículo, el cual establece para dicho planteamiento el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita en su competencia por la Administración frente a la cual el conflicto se promueve. En el presente caso la Diputación Foral de Bizkaia notificó a la AEAT su discrepancia definitiva con la propuesta de cambio de domicilio por medio de un correo electrónico de fecha 22 de abril de 2008; por consiguiente, el escrito de planteamiento, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 22 de mayo de 2008, fue presentado dentro de plazo.

2. El objeto del presente conflicto es la determinación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1. Por tanto, la norma que debemos aplicar para la resolución del presente conflicto es el artículo 43.Cuatro del Concierto Económico, que en lo aquí pertinente dispone lo siguiente:

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

(...)

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”.

La AEAT sostiene que el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 radica en Madrid, en el DOMICILIO 1, por considerar que es allí donde se lleva a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, mientras que la Diputación Foral de Bizkaia afirma que dicho domicilio coincide con el domicilio social de la entidad, situado, al tiempo de suscitarse la discrepancia, en Bilbao, por ser este el lugar donde se llevan a cabo tales gestión y dirección.

3. Como hemos dicho en resoluciones precedentes, 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 (resoluciones número R11/2011, de 2 de mayo de 2011, F.D. 3 y R29/2011, de 22 de diciembre de 2011, F.D. 2).

4. En el Antecedente de Hecho Séptimo del escrito de planteamiento del conflicto, expone la AEAT los hechos y circunstancias en los que se basa para sostener que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad se realizan en Madrid, que se enumeran, en síntesis, a continuación, agrupados por el propio escrito en los apartados siguientes:

A) Socios de la entidad, administradores, apoderados y domicilios fiscales

- Los socios de la ENTIDAD 1 son SOCIO 1, notario de profesión, con domicilio fiscal en Madrid, DOMICILIO 1, donde se encuentra su despacho profesional, y sus tres hijos.
- Los socios fundadores de la entidad fueron FUNDADOR 1, cónyuge de SOCIO 1, con domicilio fiscal actual en Madrid, DOMICILIO 3, y FUNDADOR 2, madre de SOCIO 1, con domicilio fiscal actual en Getxo (Bizkaia).
- La entidad tuvo inicialmente como administradores a FUNDADOR 1 y SOCIO 1; por acuerdo elevado a escritura pública el 19 de febrero de 2002 se nombró a la administradora actual, FUNDADOR 2. Mediante escritura pública de fecha 19 de febrero de 2002 la sociedad la ENTIDAD 1, S.L. absorbe a la sociedad ENTIDAD 2, con domicilio fiscal en Madrid, de la que son socios y administradores solidarios FUNDADOR 1 y SOCIO 1.
- El apoderado actual de la entidad es SOCIO 1, nombrado el 18 de febrero de 2002.

#### B) Visita realizada en el domicilio fiscal de la entidad

El 10 de septiembre de 2004 se persona un actuario de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco en el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, en Bilbao, que se corresponde con la asesoría ASESORÍA 1. Presente el ASESOR 1, socio de la asesoría y representante autorizado de la ENTIDAD 1, manifiesta que la contabilidad se lleva en esa asesoría desde diciembre de 2001; que ahí se reciben los extractos bancarios y las facturas de compras y gastos de la entidad; que las facturas emitidas por la ENTIDAD 1 se emiten en Madrid, recibiendo la asesoría una copia de las mismas; y que la asesoría emite dos facturas mensuales a la ENTIDAD 1, una por arrendamiento y otra por prestación de servicios.

Según facturas del segundo semestre de 2004, una de las facturas es por arrendamiento de local de oficina, por importe de 80 EUR más IVA, y la otra por importe de 267,80 EUR más IVA, por los servicios de asesoramiento fiscal y contable.

#### C) Inmovilizado de la entidad

Se enumeran en el escrito de planteamiento diversos inmuebles de los que es titular la entidad, todos ellos sitios en Madrid, a excepción de una vivienda situada en Chiclana de la Frontera (Cádiz).

#### D) Informes de la Inspección de la AEAT

De los informes emitidos por las Dependencias de Inspección de Madrid y el País Vasco con fechas 26 de diciembre de 2003 y 31 de enero de 2005, respectivamente, resultan en síntesis los siguientes datos:

- la ENTIDAD 1 figura dada de alta en los siguientes epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas:
  - (Comercio al por menor de muebles excepto oficina), con domicilio en Madrid.
  - (Otros servicios independientes n.c.o.p), con domicilio en Madrid.
- En las declaraciones de retenciones de trabajo personal (modelo 190) de los ejercicios 1999 a 2002, ambos inclusive, consta que todos los trabajadores tienen domicilio fiscal en Madrid.
- En los boletines de cotización a la seguridad social modelo TC1, de los meses de julio a octubre de 2004, consta como domicilio de la ENTIDAD 1 el de DOMICILIO 1, de Madrid.
- Las cuentas bancarias de las que es titular la entidad están abiertas en sucursales de

Madrid, constando como autorizado en las mismas SOCIO 1.

- El 27 de noviembre de 2003 suscribe en Madrid un contrato de leasing de un turismo, firmando como representante SOCIO 1.
- Los ingresos en los ejercicios 2002, 2003 y 2004 proceden fundamentalmente de las comunidades de bienes CB 1 CB y CB 2 CB, y ENTIDAD 3 en la que SOCIO 1 figura como autorizado en cuentas bancarias. Las tres entidades tienen su domicilio fiscal en DOMICILIO 1. Las facturas por arrendamiento se emiten en Madrid, y el medio de cobro es transferencia bancaria a una cuenta corriente de una sucursal de Bankinter en Madrid.
- En dos facturas del ejercicio 2001 figura como emisor la ENTIDAD 1, S.L., DOMICILIO 2 de Madrid.
- Prácticamente todos los proveedores de la entidad en los ejercicios 2001 a 2004 tienen su domicilio fiscal en Madrid, y la prestación de los servicios o la entrega de las mercancías se realiza fundamentalmente en Madrid. Las facturas se abonan con cargo a sucursales bancarias de Madrid.

5. En el Fundamento de Derecho Séptimo del escrito de planteamiento se resume la base fáctica de la pretensión de la AEAT de la manera que abreviadamente se expone a continuación:

A) La contratación de la sociedad

La entidad no realiza contratación ni facturación desde Bilbao, sino que ésta se realiza desde Madrid, donde se firman los contratos de arrendamiento de los inmuebles explotados por la sociedad y se emite la facturación de la misma.

B) Lugar de llevanza de la contabilidad

La contabilidad se lleva desde Madrid, puesto que todos los empleados de la entidad tienen su domicilio fiscal en Madrid, la facturación se realiza desde Madrid, los contratos de arrendamiento se formalizan en Madrid.

C) Domicilio fiscal de los administradores y apoderados en número adecuado

El apoderado único de la entidad tiene su domicilio en Madrid, así como la totalidad de los socios, y si bien el domicilio fiscal de la administradora única está situado en Bizkaia, los contratos en los que actúa en representación de la sociedad se formalizan en Madrid.

D) Gestión financiera de la entidad

Todas las cuentas bancarias de la entidad se han abierto en sucursales de Madrid, en las que se domicilian la totalidad de cobros a clientes y pagos a proveedores. También en una sucursal bancaria de Madrid se formaliza el contrato de leasing de un turismo firmado por el apoderado y socio mayoritario de la entidad.

6. En el "informe sobre alegaciones" del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de octubre de 2008 se aducen en apoyo de la tesis de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la ENTIDAD 1 se realizan en el domicilio social de la entidad en Bilbao, los datos que se exponen resumidamente a continuación, agrupándolos bajo los siguientes epígrafes:

A) Socios, administradores de la entidad y domicilio fiscal

Se indican los socios originarios de la entidad; se menciona la fusión de la ENTIDAD 1, S.L. con ENTIDAD 2, por absorción de la segunda por la primera y el nombramiento en la misma escritura de fusión de 19 de febrero de 2002 de FUNDADOR 2 como administradora única de la entidad. Se indica que la Junta

General Extraordinaria por la que se acordó la fusión se reunió en Bilbao, y se concluye que "[l]as tareas de dirección y gestión de la compañía que requieren documento público se efectúan en todos los casos bajo la fe de Notarios de Bilbao".

Se señala también que la administradora única de la entidad es residente en Bizkaia, y ha presentado sus declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio en la Hacienda Foral.

B) Personación en el domicilio fiscal de la entidad

El 19 de mayo de 2005 se personaron dos actuarios de la Diputación Foral de Bizkaia en el domicilio social y fiscal de la entidad, sito en BILBAO, constatando que en dicha dirección se encuentra la ASESORÍA 1. Los actuarios fueron atendidos por ASESOR 2, en calidad de asesor fiscal de la ENTIDAD 1.

Se indica que ASESOR 2 en calidad de propietario del local tiene suscrito un contrato de arrendamiento con la ENTIDAD 1 en calidad de arrendatario, por el que ésta tiene el derecho al uso de una sala de reuniones ubicada en dicho inmueble en la que se reúne la Junta General de Accionistas; por dicho arrendamiento se emite una factura mensual.

De la visita se obtuvo la siguiente información:

- Los libros de contabilidad, presentados y diligenciados en el Registro Mercantil de Bizkaia, se encuentran depositados en Bilbao.
- Los originales de las facturas recibidas se encuentran depositados en el mismo local, así como copia de las emitidas.
- Los extractos bancarios de la cuenta Bankinter, a pesar de ser una cuenta abierta en Madrid se reciben en BILBAO.

- Esta es la cuenta en la que se cargan la mayoría de los gastos de la sociedad.

- La Junta General de Accionistas se convoca y reúne en Bilbao.

- La administradora única de la sociedad, FUNDADOR 2, tiene su residencia habitual en Getxo (Bizkaia).

C) Arrendamiento de los inmuebles propiedad de la ENTIDAD 1

Los contratos de arrendamiento de los inmuebles propiedad de la entidad son firmados por la ADMINISTRADORA 1 como administradora única, siendo en ocasiones firmados por el APODERADO 1, en calidad de apoderado.

D) Ampliación de los datos aportados por la AEAT

- la ENTIDAD 1, además de figurar dada de alta en el IAE en Madrid ha figurado de alta en los siguientes epígrafes del IAE en Bizkaia:

- 861.2 Alquiler de locales, con fecha de alta 1-1-2002.
- 849.9 Otros servicios empresariales, con fecha de inicio 12-5-1997 y baja el 31-12-2001, con domicilio de la actividad en Getxo.

- En el ejercicio 2002, la entidad declara en el modelo 190 de retenciones del trabajo personal que le han sido prestados servicios profesionales por PROFESIONAL 1 y PROFESIONAL 2, ambos con domicilio fiscal en Bizkaia en dicho ejercicio.

- En 27 de noviembre de 2003 la entidad suscribe un contrato de leasing con la entidad financiera La Caixa para la adquisición de un vehículo; en la póliza de dicho contrato consta como ubicación en Bilbao. Los recibos de este arrendamiento fi-

nanciero se envían mensualmente por la Caixa a esta misma dirección.

El informe citado de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia termina con unas “conclusiones” en las que se resume el fundamento de la posición de la Diputación Foral de Bizkaia, que sucintamente expuestas son las siguientes:

- La ENTIDAD 1 tiene fijado su domicilio social en territorio vizcaíno desde el momento de su constitución el 31 de diciembre de 1990.
- La Junta General de Accionistas se reúne en el domicilio social de Bilbao.
- La administradora única está domiciliada fiscalmente en Bizkaia, en cuyo territorio presenta sus declaraciones tributarias.
- La documentación mercantil y fiscal de la entidad se conserva en Bilbao.
- Los servicios de llevanza de la contabilidad se han subcontratado con una entidad residente en Bizkaia, denominada ASESORÍA 1
- La práctica empresarial aconseja el nombramiento de apoderados en lugares diferentes al del domicilio social con el objeto de lograr una mayor operatividad.
- Siendo la actividad principal desarrollada por la ENTIDAD 1 el arrendamiento de inmuebles y estando situados la mayoría de los inmuebles en Madrid, por razones de economía y operatividad parece conveniente contratar con empresas ubicadas en dicho territorio los servicios de mantenimiento y reparación de los inmuebles.
- A pesar de que la totalidad del inmovilizado se encuentre en territorio común, este criterio opera únicamente como criterio residual para el caso de que no se haya

podido determinar el lugar donde se realiza la gestión y dirección efectiva.

7. En su segundo escrito de alegaciones de fecha 2 de marzo de 2009 la AEAT, por una parte, da por reproducidos y se ratifica en los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho expuestos en su escrito de planteamiento del conflicto. Por otra parte, en vista de que no se ha aportado nueva documentación al expediente, salvo el escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia al que se ha hecho referencia en el anterior fundamento de Derecho, la AEAT “opta por extractar las alegaciones de la Diputación Foral de Vizcaya y rebatirlas dentro de cada apartado [...]. Para ello se van a seguir los mismos epígrafes que los utilizados por la Diputación Foral de Vizcaya en su escrito de alegaciones ...”. Las consideraciones formuladas por la AEAT son en síntesis las que siguen:

A) Socios, administradores de la entidad y domicilio fiscal

Señala la AEAT en este punto que los dos socios iniciales de la entidad fueron FUNDADOR 2 y FUNDADOR 1, madre y esposa respectivamente de SOCIO 1, con una participación del 50% cada una, y que posteriormente pasaron a ser socios de la entidad SOCIO 1, con una participación del 63,55%, y sus tres hijos, con una participación del 12,14% cada uno. Indica la AEAT que estos últimos eran menores de edad en los ejercicios 2002 y 2003 Y que tanto su domicilio como el de sus padres está ubicado en Madrid.

Enumera la AEAT las personas que se sucedieron como administradores únicos de la entidad hasta la administradora actual, FUNDADOR 2. Respecto de ésta señala que tan solo interviene en los otorgamientos de escritura pública de constitución de la entidad y de absorción de la entidad ENTIDAD 2, pero que “no consta intervención suya de ningún tipo en los contratos, facturas y demás

documentación relativa a la gestión y dirección de la entidad, con dos únicas excepciones, a saber:

- los contratos de arrendamiento celebrados el 1 de enero de 2004 y el 1 de octubre del mismo año, en los que intervenía como administradora, si bien estos contratos, tal y como se señala en los mismos, se celebraron en Madrid [...].
- algunas (no en todas) de las autoliquidaciones tributarias presentadas por la entidad e incorporadas al expediente, aparecen firmadas por la ADMINISTRADORA 1 [...]. Las restantes autoliquidaciones (la mayoría de las presentadas por la entidad e incorporadas al expediente) parecen estar firmadas por el APODERADO 1".

Observa la AEAT que por medio de escritura de 19 de febrero de 2002 fue designado apoderado de la entidad SOCIO 1 y que en la misma fecha fue designada administradora única FUNDADOR 2. Acerca de estos hechos la AEAT hace el siguiente comentario: "Es decir, que el mismo día que la única persona relacionada con la entidad que está vinculada a Bilbao, FUNDADOR 2, es designada administradora, se designa como apoderado a su hijo SOCIO 1, con domicilio y actividad profesional en Madrid, lo que parece incidir en que la gestión y la dirección efectiva de la actividad desarrollada por la entidad la ENTIDAD 1, S.L. se realiza por el SOCIO 1 desde Madrid, donde éste reside". (Los subrayados son del original).

B) Personación en el domicilio fiscal de la entidad

Respecto a las alegaciones formuladas por la Hacienda Foral en este apartado observa la AEAT que "si bien es cierto que se indica que los libros y facturas están depositados en ese despacho, en ningún momento se señala que los mismos se exhibieran a los funcionarios, sino que éstos se limitan a reflejar lo que

les indica el asesor de la entidad, lo que no deja de ser sorprendente, ya que, si estaban realizando una visita en el lugar donde estaba localizada la documentación de la mercantil, lo lógico es que dicha documentación se exhibiera a los funcionarios que allí se personaron" (el subrayado es del original), Añade que lo mismo ocurre con los archivos de la entidad, aunque afirma que es lógico que siendo BILBAO, el lugar donde está localizada ASESORÍA 1 que presta sus servicios de asesoramiento fiscal y contable a la ENTIDAD 1 en este domicilio se encuentre la documentación fiscal de esta entidad.

Respecto a las cantidades periódicamente satisfechas a ASESORÍA 1 por la ENTIDAD 1 en concepto de arrendamiento de local de oficina, observa la AEAT que "en las diligencias de personación en la citada asesoría no se indica que hubiera ningún espacio físico destinado a la entidad la ENTIDAD 1, S.L. o que en el portal de la misma se señalara que la entidad la ENTIDAD 1, S.L. estaba allí domiciliada, sino simplemente que la sala de reuniones de la citada asesoría se arrendaba periódicamente por la entidad, lo que evidentemente en nada se corresponde con que sea esta asesoría el lugar permanente en el que se realice la gestión administrativa individualizada y la dirección efectiva de los negocios de la entidad la ENTIDAD 1, S.L., ya que a lo anterior ha de añadirse que en la misma no se encuentran ninguno de los asalariados de la entidad, todos ellos residentes en Madrid".

Observa la AEAT que no ha quedado acreditada la afirmación de la Diputación Foral de Bizkaia de que la correspondencia de la entidad bancaria correspondiente a la cuenta de Bankinter del obligado, a pesar de ser una cuenta abierta en Madrid se recibe en el domicilio de la ASESORÍA 1 en la documentación obrante en el expediente. Señala la AEAT que en éste no hay constancia de una cuenta con esa numeración y que la única posición que tiene la entidad en Ban-

kinter, que tiene una numeración muy similar (cambia el último dígito, por lo que puede ser una errata) es un crédito hipotecario, tal y como señala Bankinter en un certificado de fecha 16-9-2004 (página 331 del expediente), en el que no se señala cuál es el lugar de remisión de la correspondencia. Afirma la AEAT que no se ha encontrado en el expediente ninguna justificación de que la correspondencia referida a esta cuenta se remitiera al domicilio de la asesoría ASESORÍA 1 y añade que, tal y como señala la Diputación Foral de Bizkaia, en esta cuenta se cargan la mayoría de los gastos de la sociedad y en ella aparecen cargadas una gran cantidad de facturas y suministros en los que aparece como domicilio de remisión de la factura Madrid o fueron expedidos en Madrid.

Enumera a continuación la AEAT las cuentas bancarias que tiene o ha tenido abiertas la entidad y concluye que "la práctica totalidad de las sucursales donde están abiertas las cuentas bancarias están ubicadas en las inmediaciones del domicilio de la notaría, DOMICILIO 1".

Acerca de la afirmación del asesor de la ENTIDAD 1, documentada en la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 19 de mayo de 2005, de que la Junta General de Accionistas de la entidad se convoca y reúne en Bilbao, indica la AEAT los socios de la entidad que componían dicha Junta, que desde el año 2002 eran SOCIO 1 y sus tres hijos, todos ellos residentes en Madrid y concluye que "no parece razonable, a pesar de lo señalado por el asesor, que, residiendo todos los partícipes en Madrid y estando unidos por estrechos lazos familiares (padre e hijos) se fueran a Bilbao al domicilio de la asesoría ASESORÍA 1 a celebrar Juntas Generales en la sala de reuniones de esta asesoría que arrendaban al efecto".

Menciona también la AEAT que en la citada diligencia de 19 de 2005 de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia se señala que

la administradora única de la entidad tiene su domicilio fiscal en Bilbao, a lo que replica la AEAT que "la gestión y administración efectiva de la entidad se realizaba por el apoderado de la entidad, SOCIO 1, con domicilio en Madrid, siendo FUNDADOR 2 una administradora puramente formal, que lo único que al parecer proporciona a la entidad la ENTIDAD 1, S.L. es el vínculo para localizar a la entidad ficticiamente en Bilbao" (subrayado en el original).

C) Arrendamiento de los inmuebles propiedad de la ENTIDAD 1. S.L.

Acerca de la alegación de la Diputación Foral de Bizkaia de que los contratos de arrendamiento celebrados por la entidad son firmados por la administradora única, aunque en ocasiones los firma el apoderado SOCIO 1, indica la AEAT que los únicos contratos de arrendamiento firmados por la administradora única, FUNDADOR 2, fueron los celebrados el 1 de enero de 2004 y el 1 de octubre del mismo año, si bien estos contratos se firmaron en Madrid.

D) Ampliación de los datos aportados por la AEAT

Respecto a las alegaciones formuladas por la Diputación Foral de Bizkaia bajo este epígrafe, la AEAT aduce lo siguiente:

- Sobre el alta de la entidad en determinados epígrafes del IAE en Bilbao, arguye la AEAT que "en ningún momento se ha acreditado ni siquiera existen indicios de que realizara estas actividades en territorio foral. Antes bien, la propia Diputación Foral reconoce que el obligado tiene como actividad principal el arrendamiento de inmuebles, todos ellos situados en Madrid excepto uno que se halla ubicado en Cádiz, y prácticamente todas las facturas de proveedores y clientes corresponden a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en Madrid y con empre-

sas y entidades localizadas en esta ciudad" (los subrayados son del original).

- Sobre la alegación de que en la declaración modelo 190 del ejercicio 2002 presentada por la entidad ante la Hacienda Foral de Bizkaia figura la prestación de servicios profesionales por dos residentes en Bizkaia, PROFESIONAL 1 y PROFESIONAL 2, indica la AEAT que comprobados los antecedentes obrantes en la Agencia Tributaria respecto a estas dos personas resulta que son cónyuges y tiene su domicilio fiscal ubicado en Madrid. Reitera la AEAT en este punto la alegación que ya figura en el escrito de planteamiento del conflicto de que en los modelos 190 presentados ante la AEAT de los ejercicios 1999 a 2002, ambos inclusive, consta que todos los trabajadores tienen domicilio fiscal en Madrid. Añade que la declaración del ejercicio 2002 fue presentada en Madrid, consignando en ella como persona de contacto a FUNDADOR 1 y como teléfono de contacto un número correspondiente a una notaría de Madrid.
- En cuanto al contrato de leasing suscrito el 27 de noviembre de 2003 con La Caixa, ubicado según consta en la póliza en Bilbao, y cuyos recibos mensuales se envían a esta misma dirección, señala la AEAT que dicho contrato se suscribió en la oficina ---- de La Caixa, sita en C/----- de Madrid, firmando como representante de la ENTIDAD 1 SOCIO 1.
- Señala, por último, la AEAT que de los antecedentes obrantes en ésta se desprende que la ENTIDAD 1 figura como administradora de la SICAV ----- S.A. (A-----) con domicilio fiscal y social en C/----- de Madrid, desde el año 2002 hasta la declaración del ejercicio 2006, habiendo sucedido en dicha condición a la sociedad ENTIDAD 2. Añade que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 presentada

por la mencionada SICAV ya no figura como administradora la ENTIDAD 1, sino SOCIO 1. La AEAT concluye que "[t]odo ello incide una vez más en que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad la ENTIDAD 1, S.L. se realizaba desde Madrid, ya que durante algunos años fue administradora de una SICAV domiciliada en Madrid".

8. Por su parte, el representante de la ENTIDAD 1 en su escrito de alegaciones de 27 de febrero de 2009 formula las siguientes:

- Que la Junta General de Socios se reúne todos los años en el domicilio social de Bilbao.
- Que la administradora única de la entidad está domiciliada fiscalmente en Bizkaia.
- Que la documentación fiscal y mercantil se conserva en el domicilio fiscal de la entidad.
- Que siendo la actividad principal de la entidad la gestión, arrendamiento de inmuebles e inversiones y estando situados la mayoría de los inmuebles en Madrid, por razones de economía y operatividad parece conveniente contratar con empresas ubicadas en dicho territorio los servicios de mantenimiento y reparación de los inmuebles.
- Que el informe de la Agencia Tributaria adolece de errores cuando se refiere y hace hincapié en las facturas de decoración emitidas en Madrid, puesto que la ENTIDAD 1 no realiza la actividad de decoración desde 2003.
- Que el hecho de que las facturas fueran emitidas por contribuyentes domiciliados en Madrid no significa que la actividad se realice en territorio común.

9. 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 la ENTIDAD 1 no se realizaban en Bilbao sino en Madrid. Apoyan esta conclusión fundamentalmente los siguientes hechos: la residencia de los socios de la entidad en Madrid; la localización en Madrid de toda la actividad de la entidad, puesta de manifiesto por el alta en el IAE en esta localidad; el domicilio fiscal en Madrid del apoderado (y socio dominante) de la entidad y de la totalidad de sus trabajadores; la situación en esta ciudad de sus cuentas bancarias y de sus proveedores; el hecho de que la contratación de la entidad se realizase prácticamente en su totalidad en Madrid y que desde este lugar se llevase a cabo la facturación.

Frente a la eficacia probatoria que se deriva del anterior conjunto de circunstancias no pueden prevalecer las aducidas de contrario, fundamentalmente el domicilio en Getxo (Bizkaia) de la administradora única de la entidad, la supuesta celebración en Bilbao de las reuniones de su Junta General o el peculiar arrendamiento periódico para este fin de la sala de reuniones del asesor fiscal y contable de la entidad o la conservación en el domicilio social de la documentación mercantil y fiscal. Es verosímil la afirmación de que estas circunstancias han sido creadas con la finalidad de establecer un vínculo ficticio con el Territorio Histórico de Bizkaia. No sería, en efecto, la primera vez que la sede del asesor jurídico o fiscal de una empresa se utilizase para este fin. Cabe citar en este sentido la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de octubre de 2007 (rec. n.º 197/2006), que rechaza la pretensión del contribuyente de que se considerase como su domicilio fiscal la dirección de un Gabinete Jurídico Fiscal y afirma que "[e]l domicilio de Madrid debe considerarse como lo que es: el domicilio de un asesoramiento jurídico pero no donde se realiza la actividad de la empresa, pues sus cuentas corrientes (casi todas ellas), sus

empleados, sus inmuebles se encuentran en Jaén".

En su virtud, la Junta Arbitral

#### ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la sociedad la ENTIDAD 1, S.L. (NIF -----) se encuentra desde su constitución el 31 de diciembre de 1990 en el DOMICILIO 1 de Madrid.

**Objeto del conflicto - IVA: Compensación y devolución de saldos. Procesos de reestructuración empresarial. Allanamiento Administración demandada**

### Resolución R 4/2012 Expediente 4/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 30 de marzo de 2012

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 el conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa frente a la Administración del Estado acerca de cuál de ellas es competente para la compensación y, en su caso, devolución de los saldos de IVA que la sociedad ENTIDAD 1, (NIF -----), tenía pendientes de compensar en el momento de ser absorbida por la sociedad ENTIDAD 2 (NIF A-----), conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 4/2009.

#### 1. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa mediante escrito de fecha 11 de marzo de 2009, que tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral el siguiente día 13.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- La entidad ENTIDAD 1 tenía en 2007 su domicilio fiscal en Guipúzcoa. A efectos del IVA, su volumen de operaciones en el año 2006 superó los 6 millones de euros, tributando en proporción al mismo y correspondiendo el 100 % a territorio común.

- La citada entidad estaba adscrita a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (UGGE) de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, teniendo la condición de gran empresa y estando inscrita en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos previsto en la Ley del IVA, de suerte que tenía la facultad de solicitar al final de cada mes la devolución de los saldos del IVA pendientes a su favor.
- El 11 de junio de 2007 se elevó a escritura pública el acuerdo de fusión por absorción, por virtud del cual la entidad ENTIDAD 2, domiciliada fiscalmente en Guipúzcoa, absorbía a ENTIDAD 1, que se disolvió sin liquidación.
- La entidad ENTIDAD 2 con domicilio fiscal en Guipúzcoa, tuvo en 2007 un volumen de operaciones a efectos del IVA superior a los 6 millones de euros, tributando a las distintas administraciones en la siguiente proporción: Estado, 53,71%; Guipúzcoa, 25,72%; Navarra, 16,67%; Vizcaya, 3,90%.
- ENTIDAD 2 también está adscrita a la UGGE de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, teniendo la condición de gran empresa y estando inscrita en el indicado Registro de Devoluciones Mensuales.
- La entidad ENTIDAD 1 en el momento de su disolución tenía saldos del IVA pendientes de compensar y presentó a la AEAT el 15 de enero de 2008 la autoliquidación del IVA correspondiente al periodo 12 de 2007, por medio del cual solicitaba la devolución del saldo a su favor por importe de 1.411.851,43 euros.
- El 14 de abril de 2008 la UGGE de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco notificó propuesta de liquidación provisional desestimando la indicada solicitud de devolución al entender que, como

consecuencia de la sucesión a título universal producida por la fusión por absorción, el saldo de IVA soportado se integró en el patrimonio de la absorbente, que era quien debía ejercitar el derecho a la compensación o devolución. Nótese que no se dice la AEAT que no sea la Administración estatal la competente para devolver, sino, lo cual es muy distinto, que la solicitud la tiene que formular la sociedad absorbente que no la absorbida. (Sin embargo, la liquidación provisional se demoró hasta el 23 de diciembre de 2008, habiéndose notificado el 9 de enero siguiente, indicándose en la misma que a la fecha de dictarse el acuerdo la sociedad absorbente (ENTIDAD 2) ya había compensado en sus declaraciones de IVA todo el saldo a su favor que había generado la sociedad absorbida (ENTIDAD 1), por lo que no procedía la devolución del IVA del periodo 12/2007. No consta que esta liquidación provisional haya sido recurrida en reposición o se haya interpuesto reclamación económico administrativa).

- EL 23 de abril de 2008 ENTIDAD 2 como sucesora universal de los derechos y obligaciones de ENTIDAD 1 presentó escrito de alegaciones a dicha propuesta de liquidación en el que esencialmente se fundamentaba que el saldo generado por la absorbida debía ser asumido por la Administración a la que ésta tributa y no por la Administración a la que la absorbente tributa.
- El 17 de abril de 2008 la entidad ENTIDAD 2 presentó ante la AEAT declaración del IVA mensual -modelo 332- correspondiente al periodo 03 de 2008 con resultado "a devolver" 143.981,58 euros y "a compensar" 586.650,52 euros.
- El 23 de abril de 2008 ENTIDAD 2, S.A. presentó escrito dirigido a la AEAT en el que señalaba que, en la recién mencionada declaración, el importe del IVA soportado

deducible (1.695.172,89 euros) incluía el importe soportado por la absorbida (1.411.851,43 euros) y el importe de las cuotas del IVA devengado en el mismo periodo por la propia absorbente (283.321,46 euros).

- Efectivamente, el examen de la indicada declaración mensual permite apreciar que el IVA soportado por ENTIDAD 1 se ha incluido en la casilla 22 (IVA deducciones por cuotas soportadas en operaciones interiores) que no en la casilla 34 (cuotas a compensar de periodos anteriores). Este dato es clave, pues en él se basa la propuesta de resolución provisional fechada el 1 de julio de 2008 de la AEAT a la que después nos referiremos.
- La AEAT devolvió el importe solicitado (143.981,58 euros) por el obligado tributario en la declaración del IVA del periodo 03 de 2008 el 5 de mayo de 2008.
- Antes de esta última fecha, concretamente, el 22 de abril de 2008 ENTIDAD 2 presentó ante la Diputación Foral de Guipúzcoa el modelo de declaración mensual 330 correspondiente al mes de marzo de 2008, cuyo resultado era a ingresar por importe de 13.251,86 euros.
- Días más tarde, sin embargo, presenta ante dicha Diputación un escrito de solicitud de rectificación, acompañada de un modelo 330 debidamente cumplimentado que sustituye al anterior, motivado por la inclusión -antes, efectivamente, no lo había hecho- de 1.411.851,43 euros en concepto de cuota de IVA soportado que a su favor ostentaba la mercantil ENTIDAD 1.
- Esta solicitud es desestimada el 23 de mayo de 2008 por el Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa.

- El 19 de mayo de 2008 ENTIDAD 2 presentó ante la AEAT declaración del IVA mensual -modelo 332- correspondiente al periodo 04 de 2008, con un resultado a devolver de 157.548,40 euros y "a compensar periodos posteriores" 401.646,83 euros. En la casilla 34, cuotas a compensar de periodos anteriores se consigna la cantidad de 586.650,52 euros. La AEAT devolvió el importe solicitado el 30 de mayo de 2008. Nuevamente, según la propuesta de liquidación provisional de 1 de julio de 2008 a la que después nos referimos, se debía haber consignado en vez de 586.650,52 euros, 1.240.414,29 euros. En ese caso, la cantidad a devolver sería la misma, pero variaría la cantidad a compensar en periodos posteriores de 401.646,83 euros a 1.055.192,86 euros.
- El 20 de junio de 2008 la entidad ENTIDAD 2 presentó ante la AEAT declaración del IVA mensual -modelo 332- correspondiente al mes de mayo, con un resultado a devolver de 131.440,45 euros y a compensar periodos posteriores 264.078,22 euros. En la casilla 34, cuotas a compensar de periodos anteriores se consigna la cantidad de 401.646,83 euros. Con fecha 1 de julio de 2008 la AEAT formuló propuesta de liquidación provisional, notificada el siguiente 15 de julio, de la que resulta una cantidad a devolver 131.440,45 euros y a compensar de 917.624,27 euros, al haberse detectado que la compensación de cuotas de periodos anteriores (periodos 03 y 04, como ya se ha puesto de manifiesto) es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco de la Ley del IVA. En efecto, en lugar de 401.646,83 euros que es lo consignado por la entidad, la AEAT tributaria considera que debe consignarse 1.055.192,86 euros.
- Mediante fax remitido a la AEAT el 16 de julio de 2008, ENTIDAD 2, S.A. tributario manifestó textualmente: estamos conforme y no vamos a efectuar alegaciones al respecto.
- Con fecha 7 de agosto de 2008 la AEAT dictó acuerdo, que se notificó el siguiente día 14, de liquidación provisional, coincidente con la propuesta de 1 de julio. No consta que contra dicha liquidación ENTIDAD 2 haya interpuesto recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.
- Consta que con fecha 11 de agosto de 2008 se había ordenado ya el pago de 131.440,45 euros, importe liquidado de la indicada liquidación provisional.
- Mediante Orden Foral 9/2009, de 12 de enero, notificada a la AEAT el 13 de enero de 2009, la Diputación Foral de Guipúzcoa declaró la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de la misma para admitir la modificación de la declaración-liquidación del IVA del periodo 03 de 2008 (modelo 330) que había solicitado ENTIDAD 2, S.A. Y en la que se incluía 1.411.855,43 euros de cuotas del IVA soportado deducible que correspondían a la entidad ENTIDAD 1 absorbida por la primera cuando tributaba exclusivamente a la Administración tributaria del Estado, considerando a ésta competente para efectuar la devolución del citado informe.
- La Junta Arbitral en sesión celebrada el 3 de abril de 2009 acordó la admisión a trámite del conflicto, procediendo a notificarlo a la AEAT el 15 de abril de 2009, así como la concesión del plazo de un mes para alegaciones, cosa que hizo por medio de escrito de 12 de mayo de 2009, registrado de entrada el siguiente día 14. También se ha notificado la admisión a trámite a ENTIDAD 2, no habiendo formulado alegaciones.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La controversia objeto del presente conflicto se ciñe al domicilio de la entidad en el periodo comprendido entre su constitución, el 17 de febrero de 2006, y el 11 de abril de 2007, denominado por la AEAT "periodo de retroacción" del cambio de domicilio al territorio común propuesto por la Diputación Foral de Álava que aquella no aceptó inicialmente. Ambas Administraciones concuerdan en que a partir de esta segunda fecha dicho domicilio está situado en territorio común.

2. En el apartado Tercero, titulado "Administración competente para la exacción y devolución del IVA del ejercicio 2007 generado por la extinta entidad ENTIDAD 1 a la que sucede la entidad ENTIDAD 2, S.A.", de su escrito de alegaciones la AEAT manifiesta lo siguiente:

"La AEAT practicó liquidación relativa a la declaración mensual del IVA del periodo 05 del ejercicio 2008 de la entidad ENTIDAD 2, S.A. Y mediante la misma se procedieron a admitir como "cuotas a compensar de periodos anteriores" las declaradas como IVA soportado por el obligado tributario en su declaración del periodo 03 que correspondían a los pendientes de compensar de la entidad absorbida (1.411.851,43 euros)".

Añade, además, que "la AEAT al ser la Administración competente, ha procedido a admitir la compensación de la totalidad de los saldos del IVA pendientes de la entidad absorbida, mediante liquidación provisional practicada a la entidad absorbente".

En suma, concluye, "se considera a la AEAT Administración tributaria competente para la exacción, compensación y devolución del IVA del ejercicio 2008 solicitado por el obligado tributario ENTIDAD 2, S.A. en su calidad de sucesora de la entidad ENTIDAD 1 por importe de 1.411.851.43 euros".

3. En el apartado Cuarto, - titulado, "Inadmisión del conflicto"- de su escrito de alegaciones la AEAT dice lo siguiente:

"En el presente caso se estima por esta parte que no existe conflicto al no existir discrepancia con la Diputación Foral de Guipúzcoa, respecto de qué Administración es competente para la compensación o en su caso devolución de los saldos de IVA pendientes que la entidad ENTIDAD 1 dejó en el momento de su extinción, ya que la Administración tributaria del Estado ha asumido la totalidad de estos saldos en las diversas declaraciones del ejercicio 2008 de la absorbente S.A. mediante la liquidación provisional practicada por la AEAT respecto del periodo 05 del ejercicio 2008.

Por tanto y al no existir controversia susceptible de conflicto ante esa Junta Arbitral, se considera que procede por parte de la misma declarar la inadmisión del conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa".

En consecuencia, la AEAT solicita a la Junta Arbitral que "tenga por presentado en tiempo y forma el presente escrito de alegaciones en el conflicto 4/2009 y, de conformidad con el mismo, acuerde la inadmisión a trámite del conflicto al no existir discrepancia entre la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Administración tributaria del Estado, por haber asumida ésta la competencia para gestionar la totalidad del saldo del IVA soportado por la absorbida pendiente de compensar y haber permitido su compensación por parte de la absorbente".

4. Como sostuvimos en nuestras anteriores resoluciones, R 8/2011, de 28 de marzo de 2011 (expediente 12/2009), R 9/2011, de igual fecha (expediente 17/2009), y R 16/2011, de 26 de mayo de 2011 (expediente 25/2010), la petición de la AEAT de que esta Junta Arbitral "deje sin efecto el presente conflicto" equiva-

le, en realidad, al desistimiento de su pretensión o, más exactamente, puesto que se trata de la Administración frente a la cual se promueve el conflicto y no de la que lo planteó, al allanamiento a la pretensión. Esta vez la expresión utilizada es distinta pero muy similar, y el efecto, por ese motivo, tiene que ser el mismo, el allanamiento, en este caso, frente a la pretensión de la Diputación Foral de Guipúzcoa.

La figura del allanamiento no está prevista, sin embargo, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable con carácter supletorio respecto al Reglamento de esta Junta, aprobado por R.D. 1760/2007, de 28 de diciembre, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de este último. Si que lo está, por el contrario, en la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, artículo 75, cuyo apartado 2 dispone que “[p]roducido el allanamiento, el Juez o Tribunal, sin más trámites dictará sentencia de conformidad con las pretensiones del demandante, salvo si ello supusiere infracción manifiesta del ordenamiento jurídico ...”.

La figura contemplada en la LRJ-PAC, aparte de la renuncia al derecho, que no es aplicable aquí, es el desistimiento; su artículo 91.2 establece que “[l]a Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento”.

El desistimiento como forma de terminación del procedimiento ya ha sido aplicado por esta Junta Arbitral en anteriores procedimientos en los que la Administración frente a la que se planteó el conflicto se allanó expresamente a la pretensión de la Administración promotora; así en la resolución 2/2010, de 20

de diciembre, dictada en el expediente 34/2008. A diferencia del allanamiento, el desistimiento no requiere un pronunciamiento expreso del órgano administrativo en cuanto al fondo del asunto, aunque ello evidentemente no altera las consecuencias materiales que se derivan de la resolución.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### ACUERDA

1°. Aceptar el allanamiento de la AEAT en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa, declarando, en consecuencia que aquella es competente para la compensación y devolución de los saldos de IVA que la sociedad ENTIDAD 1, tenía pendientes de compensar, en el momento de ser absorbida por la sociedad ENTIDAD 2, S.A.

2°. Ordenar la terminación y el archivo de las actuaciones, así como la devolución de toda la documentación remitida al efecto.

**Objeto del conflicto – Cambio de domicilio y procesos de reestructuración empresarial**

**Resolución R 5/2012 Expediente 9/2009**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 30 de marzo de 2012 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 el conflicto planteado por la Administración del Estado frente a la Diputación Foral de Bizkaia acerca del cambio de domicilio efectuado por la sociedad ENTIDAD 1 S.L. (NIF B-----) desde Castro Urdiales a Bilbao conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 9/2009.

**1. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la AEAT el 10 de agosto de 2009 (registro de entrada el siguiente día 12).

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Con fecha 7 de octubre de 1988 se constituyó mediante escritura pública la sociedad ENTIDAD 1, S.L. fijando su domicilio social en Madrid. Por escritura de fecha 22 de diciembre de 1997, se reduce el capital social, quedando como único socio SOCIO 1, fijándose el domicilio social de la entidad en Madrid.
- En escritura de fecha 18 de marzo de 1998 cesa como administrador el identificado como tal anteriormente, al tiempo que se amplía el capital de la sociedad, siendo éste suscrito por ENTIDAD 2 SA, (NIF A-----), designándose administrador a D. Anto-

nio Iráculis Miguel, consejero delegado de ésta última sociedad domiciliada en Paseo Rey Francisco núm.11 de Vitoria.

- Por escritura de 30 de junio de 1999 D. Santiago Díaz Díaz vende sus participaciones sociales a ENTIDAD 2 quedando esta sociedad como socio único de ENTIDAD 1, S.L.
- Por escritura pública de fecha 29 de octubre de 1999 ENTIDAD 1 S.L. traslada su domicilio social a Castro Urdiales (Cantabria).
- Por escritura de 20 de noviembre de 2001 la sociedad ENTIDAD 1, S.L. traslada su domicilio social desde Castro Urdiales (Cantabria) a Bilbao.
- En fecha 9 de abril de 2002 la ENTIDAD 1, S.L. presenta declaración censal (modelo 036) en la Hacienda Foral de Bizkaia, cambiando el domicilio fiscal a Bilbao. En fecha 25 de abril de 2002 presenta la declaración censal (modelo 037) en la AEAT de Bizkaia.
- Antes de que transcurra un año del cambio de domicilio fiscal desde Castro Urdiales a Bilbao, por escritura de fecha 16 de julio de 2002 (rectificada y subsanada por escritura de fecha 18 de diciembre de 2003) ENTIDAD 1, S.L. se disuelve y liquida, con cesión global del activo y pasivo al socio único ENTIDAD 2, tal como consta en la citada escritura. El acuerdo de cesión global del activo y pasivo, disolución y liquidación de la sociedad se tomó en junta celebrada en fecha 21 de marzo de 2002.
- En fecha 30 de septiembre de 2002 ENTIDAD 1, S.L. presenta en la AEAT de Bizkaia modelo 037 declarando la baja de la sociedad por absorción, consignado como fecha de cese efectivo el 30 de junio de 2002. Según se desprende del expe-

diente, en la declaración de IVA correspondiente al segundo trimestre de 2002, presentada en la AEAT, no consta importe alguno tanto en IVA devengado como en IVA deducible, figurando marcada la casilla "sin actividad".

3. De todo ello y, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.8 del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (en adelante el "Concierto Económico"), la AEAT deduce que no resulta ajustado a derecho el cambio de domicilio fiscal efectuado por la sociedad ENTIDAD 1, S.L., pues cesó en su actividad dentro del año siguiente a partir de la fecha en que se ha producido el cambio de su domicilio fiscal desde Castro Urdiales a Bilbao.

4. Tras diversas actuaciones que ya no hacen al caso, puesto que no influyen sobre la resolución que adoptemos (tramitación del oportuno expediente de rectificación de oficio del cambio de domicilio fiscal iniciado por la AEAT), y que concluyen con la Resolución del TEAC de 9 de julio de 2009, que acaba declarando que la discrepancia existente en torno al cambio de domicilio fiscal practicado por la sociedad ENTIDAD 1. S.L. de la que era sucesora ENTIDAD 2 ha de ser resuelta por esta Junta Arbitral, el asunto, efectivamente, acaba siendo sometido ante esta Junta Arbitral, habida cuenta que la AEAT planteó el 10 de agosto de 2009 (registro de entrada el siguiente día 12) el presente conflicto, que fue admitido a trámite con fecha 20 de diciembre de 2010, del cual se dio traslado tanto a la Diputación Foral de Bizkaia, como a la entidad interesada ENTIDAD 1, S.A. Ambas presentaron alegaciones, la primera el 1 de junio y la segunda el 23 de junio de 2011.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. No existiendo discrepancia en cuanto a los hechos, y no habiéndose alegado cuestiones de carácter procedimental, procede, sin más demora, resolver sobre la cuestión de fondo

planteada, cual es si el cambio de domicilio de ENTIDAD 1, S.L. desde Castro Urdiales a Bilbao ha de tenerse por existente o contrariamente, por inexistente.

2. Los derroteros por los que ha transitado en sede de la Junta Arbitral la controversia se han ceñido a la interpretación del artículo 43.8 del Concierto Económico, de ahí la oportunidad de comenzar transcribiendo lo que establece, que es lo siguiente:

"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".

No se contenía una previsión similar en el Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

Lo dispuesto en el indicado artículo 43.8 tiene su equivalente, para personas físicas, en el artículo 43.7, por virtud del cual:

"No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 % a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tenerla residencia habitual en dicho territorio”.

Este precepto tiene su antecedente en el artículo 36.6.b) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio; en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio; y, en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio”.

La misma filosofía inspira el artículo 28.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de

las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que establece lo siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 %, a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio”.

La incorporación de esa disposición al vigente modelo de financiación autonómica

de régimen común está en consonancia con las mayores cotas normativas logradas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, vgr. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cotas que pueden dar lugar, y de hecho es lo que está sucediendo, a regulaciones fiscales distintas, lo cual, en determinadas circunstancias, puede alentar conductas elusivas de los contribuyentes con objeto de pagar menos mediante el traslado "aparente" o "ficticio" de su residencia habitual. No se contiene una regulación similar (cfr. artículo 29 de la indicada Ley 22/2009, de 18 de diciembre), con respecto al domicilio de las personas jurídicas, a lo que no es ajeno al hecho de que en territorio común las "deslocalizaciones interiores" no tienen sentido, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que las Comunidades Autónomas no tienen reconocidas potestades normativas sobre dicho impuesto y, por tanto, no pueden modificar el importe de la tributación, resultando, por tanto, irrelevante el cambio de domicilio "aparente" o "ficticio" del contribuyente.

Donde sí existe una regulación idéntica al artículo 43.8 de la Ley del Concierto es en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, probables inspiradoras de dicho precepto (Cfr. artículo 2.10 de la Norma Foral (Gipuzkoa) 7/1996, de 4 de julio, de la Norma Foral (Álava), 24/1996, de 5 de julio y de la Norma Foral (Bizkaia) 3/1996, de 26 de junio), y ello es lógico, puesto que pudiendo ser diferente la regulación del Impuesto en los tres Territorios Históricos, los contribuyentes pueden estar tentados de modificar, en apariencia o ficticiamente, su domicilio fiscal para reducir su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, de ahí la conveniencia de establecer una disposición antielusoria de ese tenor.

3. El artículo 43.8 del Concierto Económico tiene una clara finalidad antielusoria: pretende poner coto a posibles cambios de domici-

lio fiscal que no respondan a un verdadero motivo económico, sino que obedezcan al propósito de lograr una menor tributación amparada por la distinta regulación existente entre las normativas estatal y forales del Impuesto sobre Sociedades, diversidad auspiciada por el artículo 3 de la Ley del Concierto y refrendada de manera reiterada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La finalidad antielusoria de esta disposición, que en todo caso, recordemos, tiene, como no podía ser de otra forma, el carácter de presunción *iuris tantum*, que no *iuris et de iure*, se desprende claramente de lo siguiente: que la persona jurídica pase a ser inactiva o cese en su actividad y pese a ello cambia su domicilio, es un indicio más que razonable de que dicho cambio obedece a finalidades ajenas a motivos económicos válidos. La norma no puede ser tachada de desproporcionada, no solo porque se configura como una presunción *iuris tantum*, sino también porque se acota su ámbito de aplicación temporal, pues esta regla se aplicará solo cuando entre el cambio de domicilio fiscal y la inactividad o cese de actividad medie un año, tanto da que dicho cambio se haya producido un año antes o un año después de la inactividad o cese.

Constatadas las circunstancias antedichas, el cambio de domicilio llevado a cabo por el contribuyente, se entiende, *ope legis*, no producido, es inexistente, y, por tanto, la Administración tributaria que venía siendo competente hasta el cambio de domicilio, aparente o ficticio, lo seguirá siendo. Ello significa, en suma, para una de las administraciones concernidas mantener el "statu qua", mientras que para la otra se traduce en un cambio que dejaría fuera de su jurisdicción fiscal a la persona jurídica de que se trate. Nos resta, para concluir, y ese es el verdadero objeto del debate, pronunciarnos acerca de si es reconducible a lo dispuesto en el artículo 43.8 el asunto que nos ocupa, y, la respuesta ha de ser negativa, puesto que la empresa no

ha estado inactiva ni ha cesado su actividad en el año anterior o posterior al cambio de domicilio. Ya hemos dicho en ocasión precedente (R. 11/2011, de 2 de mayo de 2011, relativa a los expedientes acumulados 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 Y 40/2008) que “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 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 en 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”.

No podemos, por tanto, acoger la pretensión de la AEAT consistente en que se declare “la ineficacia del cambio de domicilio comunicado por la entidad ENTIDAD 1 S.L el 9 de abril de 2002 a la Diputación Foral de Vizcaya y el 25 de abril de 2002 a la AEAT, al no haber transcurrido más de un año, tal y como señala el artículo 43.8 del Concierto Económico, entre el momento en el que el cambio se comunicó y el momento en el que la entidad devino inactiva y cesó en su actividad como consecuencia de la disolución, liquidación y transmisión global de su activo y pasivo a la entidad ENTIDAD 2”.

La Diputación Foral de Bizkaia había formulado para el caso de que se entendiera que concurren los requisitos previstos en el indicado artículo, argumentos adicionales encaminados a destruir la presunción iuris tantum que en él se plasma, pero no es preciso entrar

a valorarlos, puesto que, como hemos dicho, dicho precepto no es aplicable.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### ACUERDA

Declarar que el cambio de domicilio comunicado por la entidad ENTIDAD 1 S.L tanto a la Diputación Foral de Bizkaia como a la AEAT, desde Castro Urdiales a Bilbao es conforme a derecho.

**Objeto del conflicto – Cambio de domicilio y procesos de reestructuración empresarial**

**Resolución R 6/2012 Expediente 10/2009**

En la Villa de Bilbao, a 11 de mayo de 2012

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 el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Administración del Estado, acerca de la competencia para la comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al Ejercicio 2004 del obligado ENTIDAD 1 S.L. (NIF B-39485974), conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 10/2009.

**I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito fechado el 2 de septiembre de 2009 que tuvo registro de entrada el mismo día.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Con fecha 30 de mayo de 2000 se constituyó, mediante escritura pública otorgada en Santander, ante el notario Sr. Nieto Aldea, la sociedad ENTIDAD 1, fijando su domicilio social en Santander. El administrador único de la entidad, designado en el acto constitutivo, era el ADMINISTRADOR, con domicilio en Muskiz (Bizkaia).

- Por escritura de fecha 22 de noviembre de 2004, otorgada en Bilbao, ante el notario, la sociedad ENTIDAD 2 S.A., domiciliada en Muskiz (Bizkaia), adquirió la totalidad de las participaciones sociales de ENTIDAD 1.

- Por otra escritura otorgada igualmente en Bilbao, el 22 de noviembre de 2004, ante el mismo notario, la sociedad ENTIDAD 1 trasladó su domicilio social a Muskiz (Bizkaia), es decir al mismo domicilio de la entidad que ese mismo día había adquirido la totalidad de sus participaciones sociales.

- ENTIDAD 1 comunicó el 30 de diciembre de 2004 a la AEAT en Cantabria, mediante Impreso Modelo 036, el traslado de su domicilio fiscal a Bizkaia con efectos desde el 13 de diciembre de 2004. Esta comunicación fue devuelta por la AEAT de Cantabria por considerar que no correspondía su tramitación a aquella Delegación, y se reenvió a la AEAT de Bizkaia el 21 de enero de 2005. El 22 de febrero de 2005 la entidad comunicó a la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el Impreso Modelo 036, el cambio de domicilio con efectos desde el 13 de diciembre de 2004.

- Por escritura de fecha 29 de diciembre de 2004, otorgada en Bilbao, ante el notario, ENTIDAD 2 S.A., socio único de ENTIDAD 1, absorbió a esta última. Esta escritura de fusión por absorción fue presentada ante el Registro Mercantil de Vizcaya el 30 de diciembre de 2004, y fue inscrita el día 20 de enero de 2005.

- La sociedad ENTIDAD 1 presentó como últimas declaraciones tributarias ante la AEAT las correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de 2003 y al IVA de los tres primeros trimestres de 2004.

- En fecha 20 de mayo de 2009 la AEAT inició actuaciones de comprobación e in-

investigación, con carácter general respecto del Impuesto sobre Sociedades de 2004 de ENTIDAD 1, entendiéndose dichas actuaciones con la sociedad absorbente de la misma, esto es con ENTIDAD 2 S.A.

- El 23 de julio de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia notificó a la AEAT requerimiento de inhibición respecto de dichas actuaciones de comprobación e investigación, por considerar que la competencia para desarrollar las mismas le correspondía a ella.
- El 3 de agosto de 2009 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia contestación al requerimiento de inhibición, ratificándose en su competencia inspectora respecto del Impuesto sobre Sociedades de 2004 de ENTIDAD 1

3. La pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia de ser la Administración competente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras respecto del Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1 del ejercicio 2004 se fundamenta en la circunstancia de que dicha entidad tenía su domicilio fiscal en Bizkaia al devengarse dicho impuesto, por haberse trasladado el mismo, con efectos desde el 13 de diciembre de 2004, desde Santander a Muskiz (Bizkaia).

4. La AEAT entiende que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.8 del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (en adelante el "Concierto Económico"), no resulta ajustado a derecho el cambio de domicilio fiscal efectuado por la sociedad ENTIDAD 1, puesto que dicha entidad cesó en su actividad dentro del año siguiente a partir de la fecha en que se produjo el cambio de su domicilio fiscal desde Santander a Muskiz (Bizkaia).

5. La Diputación Foral de Bizkaia planteó el 2 de septiembre de 2009 (registro de entrada del mismo día) el presente conflicto, que fue

admitido a trámite con fecha 20 de diciembre de 2010, del cual se dio traslado a la Diputación Foral de Bizkaia, a la AEAT y a la sociedad ENTIDAD 1 La Diputación Foral de Bizkaia presentó alegaciones el 6 de junio de 2011, ENTIDAD 1 presentó alegaciones el 11 de junio de 2011, y la AEAT únicamente presentó alegaciones a la admisión a trámite del conflicto el 11 de febrero de 2011.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. No existiendo discrepancia en cuanto a los hechos, y no habiéndose alegado cuestiones de carácter procedimental, procede, sin más demora, resolver sobre la cuestión de fondo planteada, cual es si el cambio de domicilio de ENTIDAD 1 S.L. desde Santander a Muskiz (Bizkaia) ha de tenerse por existente o contrariamente, por inexistente.

2. Los derroteros por los que ha transitado en sede de la Junta Arbitral la controversia se han ceñido a la interpretación del artículo 43.8 del Concierto Económico, de ahí la oportunidad de comenzar transcribiendo lo que establece, que es lo siguiente:

"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".

No se contenía una previsión similar en el Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

Lo dispuesto en el indicado artículo 43.8 tiene su equivalente, para personas físicas, en el artículo 43.7, por virtud del cual:

"No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada

durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 % a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tenerla residencia habitual en dicho territorio”.

Este precepto tiene su antecedente en el artículo 36.6.b) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio; en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio; y, en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio”.

La misma filosofía inspira el artículo 28.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que establece lo siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50%, a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio”.

La incorporación de esa disposición al vigente modelo de financiación autonómica de régimen común está en consonancia con las mayores cotas normativas logradas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, vgr. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cotas que pueden dar lugar, y de hecho es lo que está sucediendo, a regulaciones fiscales distintas, lo cual, en determinadas circunstancias, puede alentar conductas elusivas de los contribuyentes con objeto de pagar menos mediante el traslado “aparente” o “ficticio” de su residencia habitual. No se contiene una regulación similar (cfr. artículo 29 de la indicada Ley 22/2009, de 18 de diciembre), con respecto al domicilio de las personas jurídicas, a lo que no es ajeno al hecho de que en territorio común las “deslocalizaciones interiores” no tienen sentido, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que las Comunidades Autónomas no tienen reconocidas potestades normativas sobre dicho impuesto y, por tanto, no pueden modificar el importe de la tributación, resultando, por tanto, irrelevante el cambio de domicilio “aparente” o “ficticio” del contribuyente.

Donde si existe una regulación idéntica al artículo 43.8 de la Ley del Concierto es en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, probables inspiradoras de dicho precepto (Cfr. artículo 2.10 de la Norma Foral (Gipuz-

koa) 7/1996, de 4 de julio, de la Norma Foral (Álava), 24/1996, de 5 de julio y de la Norma Foral (Bizkaia) 3/1996, de 26 de junio), y ello es lógico, puesto que pudiendo ser diferente la regulación del Impuesto en los tres Territorios Históricos, los contribuyentes pueden estar tentados de modificar, en apariencia o ficticiamente, su domicilio fiscal para reducir su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, de ahí la conveniencia de establecer una disposición antielusoria de ese tenor.

3. El artículo 43.8 del Concierto Económico tiene una clara finalidad antielusoria: pretende poner coto a posibles cambios de domicilio fiscal que no respondan a un verdadero motivo económico, sino que obedezcan al propósito de lograr una menor tributación amparada por la distinta regulación existente entre las normativas estatal y forales del Impuesto sobre Sociedades, diversidad auspiciada por el artículo 3 de la Ley del Concierto y refrendada de manera reiterada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La finalidad antielusoria de esta disposición, que en todo caso, recordemos, tiene, como no podía ser de otra forma, el carácter de presunción *iuris tantum*, que no *iuris et de iure*, se desprende claramente de lo siguiente: que la persona jurídica pase a ser inactiva o cese en su actividad y pese a ello cambia su domicilio, es un indicio más que razonable de que dicho cambio obedece a finalidades ajenas a motivos económicos válidos. La norma no puede ser tachada de desproporcionada, no solo porque se configura como una presunción *iuris tantum*, sino también porque se acota su ámbito de aplicación temporal, pues esta regla se aplicará solo cuando entre el cambio de domicilio fiscal y la inactividad o cese de actividad medie un año, tanto da que dicho cambio se haya producido un año antes o un año después de la inactividad o cese.

Constatadas las circunstancias antedichas, el cambio de domicilio llevado a cabo por el

contribuyente, se entiende, ope legis, no producido, es inexistente, y, por tanto, la Administración tributaria que venía siendo competente hasta el cambio de domicilio, aparente o ficticio, lo seguirá siendo. Ello significa, en suma, para una de las administraciones concernidas mantener el "statu quo", mientras que para la otra se traduce en un cambio que dejaría fuera de su jurisdicción fiscal a la persona jurídica de que se trate.

Nos resta, para concluir, y ese es el verdadero objeto del debate, pronunciarnos acerca de si es reconducible a lo dispuesto en el artículo 43.8 el asunto que nos ocupa, y, la respuesta ha de ser negativa, puesto que la empresa no ha estado inactiva ni ha cesado su actividad en el año anterior o posterior al cambio de domicilio. Ya hemos dicho en ocasiones precedentes (R. 11/2011, de 2 de mayo de 2011, relativa a los expedientes acumulados 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 y R. 5/2012 de 30 de marzo de 2012, relativa al expediente 9/2009) que "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 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".

No podemos, por tanto, acoger la pretensión de la AEAT consistente en que se declare su competencia inspectora para la

comprobación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004 de ENTIDAD 1, por la ineficacia del cambio de domicilio de la entidad, comunicado a la AEAT el 30 de diciembre de 2004, cuando había quedado disuelta y extinguida por escritura de 29 de diciembre de 2004, por no haber transcurrido más de un año, tal y como señala el artículo 43.8 del Concerto Económico, entre el momento en el que el cambio se comunicó y el momento en el que la entidad devino inactiva y cesó en su actividad, porque tales inactividad y cese en la actividad fueron consecuencia de la absorción de ENTIDAD 1 por ENTIDAD 2 S.A.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### ACUERDA

Declarar que el cambio de domicilio comunicado por la entidad ENTIDAD 1 tanto a la Diputación Foral de Bizkaia como a la AEAT, desde Santander a Muskiz (Bizkaia) es conforme a derecho, y consecuentemente que la Diputación Foral de Bizkaia es la Administración competente para la comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al Ejercicio 2004 de dicha Entidad.

