

Objeto del conflicto: Domicilio fiscal del sujeto pasivo

Resolución R 7/2012 Expediente 36/2008

En la Villa de Bilbao, a 31 de mayo 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 Murguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración Tributaria del Gobierno de Navarra sobre el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 36/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 11 de junio de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13. En dicho escrito se exponen los antecedentes que se resumen a continuación:

- La entidad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----) (en adelante "la entidad") se constituyó en Beasain (Gipuzkoa) el 11 de noviembre de 1997, estableciendo su domicilio social en DOMICILIO 1, de Torrano-Dorrao (Navarra).
- Mediante escritura de 30 de diciembre de 2002 la entidad trasladó su domicilio social a DOMICILIO 2, de Beasain (Gipuzkoa).
- Mediante escritura de 17 de diciembre de 2004 la entidad trasladó nuevamente su domicilio social a DOMICILIO 3, de Beasain (Gi-

puzkoa), que sí es admitido como domicilio fiscal de la entidad por la Hacienda Foral de Gipuzkoa a partir de la fecha indicada.

- A solicitud del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos la Inspección de la Hacienda guipuzcoana realizó una comprobación del domicilio fiscal de la entidad, de la que resultó un informe de fecha 22 de octubre de 2004.
- Mediante Orden Foral 273/2008, de 13 de marzo, notificada a la Administración del Gobierno de Navarra el siguiente día 14, se dio traslado al Gobierno de Navarra de la propuesta de rectificación del domicilio fiscal de la entidad.
- La referida propuesta no había tenido contestación a la fecha del planteamiento del conflicto.
- El 10 de junio de 2008 el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa acordó plantear el presente conflicto ante la Junta Arbitral.

2. Expone a continuación el escrito de planteamiento los argumentos en los que basa su solicitud, si bien fundamentalmente se remite al expediente de comprobación del domicilio fiscal de la entidad. Concluye pidiendo a la Junta Arbitral que "determine que el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1, S.L. desde el 30 de diciembre de 2002, fecha en la que dicha entidad trasladó su domicilio social desde Navarra a Beasain (Gipuzkoa), en la DOMICILIO 2, hasta la fecha de 17 de diciembre de 2004, en la que nuevamente trasladó su domicilio social a la DOMICILIO 3 de dicha localidad de Beasain (Gipuzkoa), no radicaba en Gipuzkoa sino en Navarra".

3. Son dignos de mención los siguientes datos relativos al procedimiento de cambio de domicilio fiscal:

- La solicitud de comprobación de dicho domicilio formulada por el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Diputación Foral de Gipuzkoa a la Inspección estaba motivada por la presentación por la entidad de declaraciones del IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del ejercicio 2003 con resultado a compensar y la solicitud de devolución por el periodo anual por importe de 3.272,67 euros. El informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 18 de noviembre de 2005 (págs. 108 Y sigs. del expediente de comprobación del domicilio fiscal aportado por la Diputación, pág. 111) indica que las devoluciones solicitadas por la entidad correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 han sido tramitadas por el Servicio de Gestión de la Diputación Foral, previa presentación por el obligado tributario de los avales correspondientes.
 - Atendiendo a la mencionada solicitud, la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa emitió el informe, ya citado, de 22 de octubre de 2004 (págs. 86 Y sigs. del expediente aportado por la Diputación). En este informe se contiene fundamentalmente la exposición de los elementos de hecho en los que se basa la posición de la Diputación Foral de Gipuzkoa.
 - A la vista del anterior informe, el Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Gipuzkoa adoptó el 25 de octubre de 2004 el acuerdo de iniciar el procedimiento de cambio de domicilio fiscal de la entidad y remitir propuesta en ese sentido al Gobierno de Navarra para que éste se pronunciase en el plazo de dos meses establecido en el artículo 49.Nueve del Concierto Económico.
 - La Hacienda de Navarra emitió, por su parte, con fecha 30 de mayo de 2005, informe sobre la anterior propuesta (págs. 97 y sigs. del expediente), en el que se recogen los elementos de hecho en los que se funda la postura de la institución navarra. La conclusión de este informe es que no procede acceder a la petición de cambio de domicilio propuesta por la Diputación Foral de Gipuzkoa. El Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra dictó el 23 de junio de 2005 una resolución en tal sentido, que fue comunicada a la Hacienda Foral DE Gipuzkoa.
 - La posición de la Hacienda de Navarra dio lugar a un nuevo informe de la Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa de fecha 18 de noviembre de 2005 (págs. 108 y sigs. del expediente), "a fin de que se valore la conveniencia de elevar el expediente a la Junta Arbitral referida en [el Concierto Económico] o, en otro caso, se resuelva el archivo del mismo". En este informe se replica a los razonamientos de la Hacienda navarra y se reitera la posición de la guipuzcoana.
- 4.** Admitido a trámite el conflicto el 12 de septiembre de 2008, el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra presentó un escrito de fecha 7 de noviembre de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 10, en el que arguye que la Junta Arbitral del Concierto no tiene competencia para resolver los conflictos que se pueden suscitar entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, por lo que concluye que "los conflictos a los que nos estamos refiriendo han de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa; y ello, tanto si se promueven por las respectivas Administraciones como, a título de ejemplo, en caso de conflicto negativo, por los particulares". Por otra parte manifiesta que "[d]ado el rechazo de la competencia de la Junta Arbitral de Concierto, no se entra a fundamentar la posición de la Comunidad Foral de Navarra sobre el fondo del asunto que motiva el conflicto".
- 5.** Puesto de manifiesto el expediente por acuerdo del Presidente de la Junta Arbitral de 7 de abril de 2009, se presentaron los siguientes escritos:
- 1º. El Gobierno de Navarra lo hizo con fecha 7 de abril de 2009, registrado el día 14 de abril, en el que da por reproducidas las

alegaciones de su anterior escrito sobre la incompetencia de esta Junta Arbitral y añade las siguientes consideraciones:

"Como resumen y conclusión de dichas alegaciones ha de manifestarse que de la normativa actual ha de derivarse la ineficacia de cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto a la Hacienda Tributaria de Navarra, ya que dicha Junta Arbitral no se encuentra prevista en el Convenio y, siendo éste la norma que rige el régimen tributario de la Comunidad Foral, en absoluto puede deducirse de él que la Junta Arbitral del Concierto pueda dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Foral de Navarra. Esto último solamente podrían hacerlo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia.

La posibilidad de que la Junta Arbitral del Concierto, en la que la Administración tributaria de la Comunidad Foral no ha tenido nada que ver ni en su composición ni en su nombramiento, entre a resolver conflictos sobre cuestiones que afectan a las competencias tributarias de ésta, resulta una invasión injustificada de esas competencias que menosprecia de manera importante su autonomía fiscal".

2º. La Diputación Foral de Gipuzkoa presentó escrito de alegaciones con fecha 24 de abril de 2009, que tuvo entrada en la Junta Arbitral ese mismo día. En dicho escrito la Diputación afirma la competencia de la Junta Arbitral para conocer del presente conflicto sobre la base de los argumentos que más adelante se expondrán, y señala que, no habiendo formulado alegaciones la Comunidad Foral de Navarra acerca del fondo del asunto, ratifica los argumentos expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto.

3º. La entidad presentó escrito de fecha 15 de abril de 2009, presentado en el Servicio de

Correos en esa fecha y registrado el día siguiente en la Junta Arbitral. En dicho escrito la entidad expone los sucesivos traslados de su domicilio social y alude al inicio por la Hacienda Foral de Gipuzkoa del expediente de comprobación del domicilio fiscal. A continuación observa que "[e]xtraña mucho, la tardanza en abrir expediente en la Junta Arbitral, que lo hacen a finales de 2008, y no es de extrañar, porque ni la Junta Arbitral estaba formada, ni el Reglamento de la Junta Arbitral [...] había sido publicado. Por lo que a esta parte le corresponde, ha de alegar la prescripción, dado que ha sido un problema de la propia Administración la que pretende resolver un asunto del 2002 en el 2009, y no precisamente por culpa o negligencia del particular, la mercantil en el presente caso". Y añade: "Pero es que además, el asunto parece más propio de un desafío entre ambas Administraciones por razones de competencia que por el fondo o los resultados, habida cuenta de la nimia importancia del asunto".

Afirma luego que "[p]ara esta parte, está claro que el domicilio fiscal y social corresponde a Guipúzcoa, y ello porque se cumplen los requisitos del arto 43, cuatro, a), b) y c) [del Concierto Económico]; y es precisamente esta Administración la que nos ha sometido todos estos años a su control e inspección y a la que esta parte se ha sometido sin discutir su competencia".

Seguidamente parece argumentar en contra de la competencia de la Junta Arbitral. Transcribe primero, en efecto, el apartado a) del artículo 66 del Concierto Económico al que añade el siguiente comentario: "Y el resto del artículo nada dice sobre el tema de fondo que nos atañe". Cita después el artículo 51.1,b) del Convenio Económico entre Navarra y el Estado del que deduce que "está claro que las relaciones con el Estado son bilaterales entre cada una de ellas [se entiende: las Diputaciones Forales, por un lado, y la Comuni-

dad Foral de Navarra, por otro] y el Estado, pero en ningún caso está contemplado esa bilateralidad entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. Siendo cada una de ellas independientes y totalmente autónomas".

Concluyen las alegaciones con la siguiente frase: "Por lo que esta parte entiende, modestamente, que las cosas deberían dejarse como están, y archivar el expediente". Finalmente, solicita que se proceda de acuerdo con lo alegado.

II.FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido planteado en tiempo y forma, En lo que respecta al tiempo, el criterio adoptado por esta Junta Arbitral, tratándose de conflictos que como el presente, traen su origen de épocas anteriores. a su constitución, es que es necesario aplicar adecuadamente los plazos establecidos en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, Véanse en este sentido las resoluciones R2/200B, de 22 de diciembre de 200B, y R13/2009, de 19 de junio de 2009, cuya posición en este punto fue confirmada por el Tribunal Supremo en las sentencias de 22 de abril de 2010 (rec. 147/2009) y 13 de abril de 2011 (rec. nº 540/2009) respectivamente. En el presente caso hay que entender que el plazo de dos meses establecido en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, al que remite el artículo 13.1 RJACE, debe contarse a partir de la notificación al Gobierno de Navarra de la Orden Foral 273/200B, de 13 de marzo, del Diputado del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, proponiendo el cambio de domicilio de la entidad; notificación que tuvo lugar el 14 de marzo de 200B, No habiendo respondido el Gobierno de Navarra a esta propuesta en el indicado plazo de dos meses, a partir de su terminación, es decir, del 14 de mayo de 200B, se inicia el plazo de un mes que concede el artículo 13.2 RJACE para el planteamiento del conflicto, que, por tanto, concluyó el 14 de junio de 200B, Este plazo fue obser-

vado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, cuyo escrito de planteamiento tuvo entrada en la Junta Arbitral el 13 de junio.

2. La cuestión objeto del presente conflicto consiste en determinar el lugar del domicilio fiscal de la entidad en el periodo comprendido entre el 30 de diciembre de 2002, fecha en que trasladó su domicilio social desde Navarra a Beasain, DOMICILIO 2, y el 17 de diciembre de 2004, en que volvió a trasladarlo a DOMICILIO 3, de esta misma localidad.

El escrito de planteamiento cumple los requisitos del artículo 13.2 RJACE, aceptando que los razonamientos en los que se fundamenta la posición de la Administración demandante se incorporen a dicho escrito por remisión al expediente, como sucede en el presente caso, a condición de que tales razonamientos se encuentren en éste claramente expuestos, sin que sea necesario un esfuerzo de reconstrucción que no es exigible a la Junta Arbitral.

3. Antes de analizar esta cuestión es necesario examinar la alegación del Gobierno de Navarra, secundado por la entidad, relativa a la falta de competencia de esta Junta Arbitral para conocer del presente conflicto. Los argumentos del Gobierno de Navarra son, resumidamente, los siguientes:

- 1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- 2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Es-

tado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.

3º. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.

4º. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".

5º. Tanto el artículo 51.1.b del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

6º. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaban entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.

7º. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.

8º. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa.

4. A los anteriores argumentos opone la Diputación Foral de Gipuzkoa, en su escrito de alegaciones de 24 de abril de 2009, los siguientes:

1º. El artículo 66 del Concierto Económico no excluye del ámbito competencial de conocimiento de esta Junta Arbitral los conflictos que puedan plantearse en relación con la Comunidad Foral de Navarra, debiendo, en consecuencia, incluirse dicha Comunidad dentro de la expresión "cualquier otra Comunidad Autónoma" recogida en dicho precepto.

2º. En la aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra forma parte del "Estado" (territorio común) a todos los efectos, incluida la atribución de competencias a la Junta Arbitral. La propia Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su resolución de 4 de abril de 2008, dictada en el procedimiento 17/2007, ha señalado que el concepto de "territorio de régimen común" del artículo 18.2 del citado Convenio debe considerarse integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra. Trasladando esta interpretación al Concierto Económico, el territorio de régimen común estaría integrado por todo el territorio español distinto del de la Comunidad Autónoma del País Vasco, incluyendo, por tanto, a la Comunidad Foral de Navarra.

3º. La utilización de la vía jurisdiccional propuesta por el Gobierno de Navarra, para la resolución del asunto en el conflicto planteado, queda recogida en el último párrafo del artículo 67 del Concierto, pero siempre una vez resuelto conforme a Derecho el conflicto por parte de la Junta Arbitral del Concierto mediante la oportuna resolución.

5. Esta Junta Arbitral tuvo ocasión de enfrentarse con la cuestión de su competencia para conocer de un conflicto entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Comunidad Foral de Navarra en los conflictos decididos por sus resoluciones R10/2011, de 20 de enero de 2011 (expediente 15/2008) y R22/2011, de 27 de septiembre de 2011 (expediente 5/2009). En las citadas resoluciones nos pronunciamos en favor de dicha competencia, basándonos en el artículo 66.Uno del Concierto Económico, que establece las competencias de la Junta Arbitral en los siguientes términos:

"a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

Señalamos en la resolución R10/2011 que "ningún precepto del Concierto Económico excluye de

manera absoluta la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establecen claramente la competencia de esta Junta Arbitral para "[r]esolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma" (F.D. 5).

Añadíamos seguidamente que "[e]n apoyo de la interpretación gramatical que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo" (F.D. 6). Es de señalar que la citada sentencia resolvió un recurso contra las resoluciones dictadas por la Junta Arbitral del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra el 4 de abril de 2008, en los conflictos 16/2007 y 17/2007, la segunda de las cuales es invocada por la Diputación Foral de Gipuzkoa en sus segundas alegaciones en el presente procedimiento.

La misma decisión favorable a nuestra competencia es la que, como es lógico, procede adoptar en el presente conflicto.

6. Procede también, antes de entrar a examinar el fondo del conflicto, hacer referencia a la alegación de prescripción aducida por la entidad en su escrito de 15 de abril de 2009. Esta alegación se formula en términos de tal vaguedad e inconcreción que no es posible tomarla en consideración. En efecto, no se indica cuál es el derecho o acción supuestamente prescrito ni a quién pertenece tal derecho, si a una de las Administraciones en conflicto o a la entidad como contribuyente. Mucho menos se expresan los argumentos en los que se basa la alegada prescripción. No procede, por tanto, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre esta alegación.

7. Entrando, pues, en el fondo del conflicto, definido en el anterior Fundamento de Derecho 2, la Diputación Foral de Gipuzkoa basa su pretensión en el artículo 43.Cuatro, b) del Concierto Económico, que 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".

Este es el precepto que hemos de aplicar para resolver el presente conflicto, para lo cual tenemos que determinar si, como sostiene la Diputación Foral de Gipuzkoa, la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad estaba situada en el periodo considerado en Navarra y no en su domicilio social, DOMICILIO 2, en Beasain (Gipuzkoa). como afirma la Hacienda Tributaria de Navarra.

En diversas resoluciones en las que se planteaba esta cuestión hemos partido de la consideración de que 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 (últimamente en la resolución R 3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008).

8. Los datos y circunstancias en los que la Diputación Foral de Gipuzkoa funda su posición están expuestos en los informes de su Servicio de Inspección de 22 de octubre de 2004 y 18 de no-

viembre de 2005. El primero de dichos informes recoge, en síntesis, los siguientes:

- Los socios de la entidad son D. SOCIO 1, con una participación del 39,6%; D^o. SOCIO 2, con una participación del 39,4%; y D^o. SOCIO 3, D. SOCIO 4 y D. SOCIO 5, con una participación del 7% cada uno. Todos ellos son residentes en Navarra.

- El administrador único es D. SOCIO 1.

- Como resultado de una vista de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa al domicilio social de la entidad realizada el 20 de septiembre de 2004 se pusieron de manifiesto los siguientes datos:

- El domicilio corresponde al de ASESORÍA 1, S.L. y el compareciente, D. SOCIO 6, es socio de esta asesoría y titular del local y manifiesta que no percibe ninguna cantidad de la entidad por el hecho de tener su domicilio en dicho local.

- La persona encargada de la dirección y gestión de la entidad es su administrador único, que se relaciona con clientes y proveedores desde el lugar de ubicación de la obra que en cada caso se lleva a cabo a través de teléfono móvil o del fijo de su domicilio sito en CALLE 2 de Pamplona.

- La gestión administrativa y contable de la entidad, emisión y recepción de facturas se lleva a cabo en el domicilio particular del administrador D. SOCIO 1. Dicha gestión la realiza D^o. SOCIO 2, cónyuge del anterior, dada de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos como socio trabajador. Las facturas emitidas y recibidas se remiten por internet a ASESORÍA 1, S.L., la cual a partir de los datos recibidos confecciona la contabilidad, los libros registro obligatorios, declaraciones, etc.

- El libro diario y de cuentas anuales de la entidad, así como facturas emitidas y re-

cibidas, extractos de cuentas bancarias y demás documentación se archivan en el domicilio particular del administrador.

- Los extractos de las cuentas bancarias se reciben en el domicilio particular del administrador.
- La entidad no tiene inmovilizado y únicamente tiene adquiridos en régimen de leasing algún vehículo mixto y una grúa de obras para el ejercicio de la actividad.

El informe llega a la conclusión de que ni la gestión administrativa ni la dirección de los negocios de la entidad se halla en el domicilio social donde tiene su sede la ASESORÍA 1, S.L. de la que aquella es cliente. La gestión administrativa y contable la lleva a cabo D^a SOCIO 2, socia de la entidad y cónyuge del administrador único, en el domicilio particular de ambos, sito en la CALLE 1 de Pamplona en Navarra, "y la dirección efectiva, si bien se realiza mediante continuos desplazamientos del administrador único y a través de teléfono móvil principalmente, la misma debe entenderse centralizada también en el domicilio particular de Navarra, dado que no existe en este Territorio Histórico de Gipuzkoa ningún establecimiento permanente desde el que actúe la sociedad. Asimismo, cabe añadir, que en Navarra tienen también su domicilio el resto de los socios, lo que constituye un elemento relevante a la hora de evaluar el lugar donde es posible ejercer debidamente la dirección de los negocios sociales".

9. En el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad se emitió informe por la Inspección de la Hacienda Navarra de fecha 30 de mayo de 2005, incluido en el expediente remitido por la Diputación Foral de Gipuzkoa. Este informe debe ser tomado en consideración por la Junta Arbitral al resolver el presente conflicto, en primer lugar, porque la renuncia del Gobierno de Navarra a formular alegaciones acerca del fondo del conflicto no equivale, como es obvio, al desistimiento de su pretensión, que, según su tesis sobre la incompetencia de esta Junta Arbitral, haría valer, en su caso, ante otras instancias. En segundo lugar, porque se trata de un docu-

mento que forma parte del expediente y del que derivan hechos relevantes para la decisión del procedimiento (art. 80.1 de la Ley 30/1992), los cuales, por tanto, han de ser tenidos en cuenta al dictar la resolución (art. 89.1 de la Ley 30/1992).

El citado informe resume, en primer lugar, los datos consignados en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 22 de octubre de 2004. A continuación recoge el resultado de las actuaciones de la Inspección de la Hacienda de Navarra, que en resumen arroja los siguientes datos:

- D. SOCIO 6, compareciente en la diligencia de la Hacienda de Gipuzkoa, informa en conversación telefónica que "la empresa se gestiona desde Guipúzcoa porque aunque su administrador único, D. SOCIO 1, vive en Torrano (Navarra), se traslada todos los días a Guipúzcoa, donde permanece a lo largo de la totalidad de la jornada laboral para desarrollar su trabajo que, precisamente consiste en gestionar y dirigir obras de construcción que su empresa realiza, de manera prácticamente exclusiva en Guipúzcoa, provincia en la que además residen la práctica totalidad de sus trabajadores, proveedores y clientes".
- D. SOCIO 1 presentó el 15 de febrero de 2005 a la Hacienda de Navarra un escrito acompañado de diversa documentación, cuyo contenido es en síntesis el siguiente:
 - Desde hace varios años la entidad desarrolla su actividad de promoción y construcción de inmuebles fundamentalmente en Gipuzkoa.
 - El cambio de domicilio social el 30 de diciembre de 2002 a DOMICILIO 2, de Beasain (Gipuzkoa) se justifica por el hecho de que los trabajos de la entidad se desarrollaban en Gipuzkoa.
 - A raíz del cambio de domicilio social, la empresa se dio de baja en el IAE en Navarra a partir del 31 de diciembre de 2002,

- dándose de alta para la construcción de dos viviendas para unos familiares, el 4 de junio de 2004.
- En el ejercicio 2003 el 100% de la obra ejecutada y de las ventas de la empresa se hicieron en Gipuzkoa y en el ejercicio 2004 la parte de la obra ejecutada en Navarra (las dos viviendas de los familiares) representaron solamente el 1,95% de las ventas.
 - La gestión de las cuentas bancarias de la entidad se lleva a cabo en Beasain, en las dos cuentas que tiene en la Kutxa, entidad con la que se realiza toda la gestión financiera de la empresa.
 - La gestión contable se realiza en Gipuzkoa por la ASESORÍA 1 de Beasain, "no siendo ello contradictorio con el hecho de que la esposa del administrador puntee y pique unos datos mínimos de las facturas en el ordenador, que posteriormente envía a la ASESORÍA 1 para su proceso, revisión y confección de la contabilidad".
 - "Las facturas en un principio y por falta de comunicación a los proveedores se mandaban a la antigua dirección, pero después se han remitido al domicilio de la empresa en Beasain y desde hace unos meses al DOMICILIO 3, de Beasain".
 - "Las facturas de los proveedores se entregaban periódicamente al administrador quien se las daba a su esposa para que introdujera los datos en el ordenador que tiene en su domicilio de Pamplona. Aunque en ese mismo ordenador también se generaban las facturas de clientes, sin embargo la gestión de las ventas, los contratos y las escrituras correspondientes se han firmado y realizado siempre en Guipúzcoa".
 - Toda la gestión de personal se lleva directamente desde Gipuzkoa. Prácticamente todo el personal de la empresa tiene su residencia en Gipuzkoa, salvo el administrador, su esposa, sus dos hijos y otros dos trabajadores, que residen en Navarra y se desplazan a Gipuzkoa todos los días laborales de año para desarrollar allí su trabajo. La dirección del personal se lleva personalmente por el administrador desde las propias obras que están realizando, prácticamente todas ellas en Gipuzkoa.
 - El 100% de las retenciones del IRPF se declara e ingresa en Gipuzkoa.
 - Los trabajadores navarros de la empresa que no son socios presentan su IRPF en Navarra aunque su trabajo lo desarrollan en Gipuzkoa. También lo hace el administrador de la entidad.
 - El Impuesto sobre Sociedades de la entidad se ingresa en Gipuzkoa.
 - Las compras y las ventas se realizan en su totalidad en Gipuzkoa, donde se formalizan los documentos privados y las escrituras.
 - El inmovilizado de la entidad (grúas, elementos de transporte, construcciones, etc.) está en Gipuzkoa.
 - Las existencias, que son en su mayoría inmuebles en construcción, están todas en Gipuzkoa.
- Afirma más adelante el informe de la Inspección de la Hacienda navarra lo siguiente:
- "La Hacienda de Guipúzcoa razona que no existe en su territorio ningún establecimiento permanente desde el que actúe la sociedad, pero es que en Navarra tampoco ha existido ningún establecimiento permanente. Lo cierto es que, a pesar de que ENTIDAD 1, SL, no ha tenido ese establecimiento permanente ni en Guipúzcoa ni en Navarra, la empresa si ha estado dirigida y gestionada, en todo momento, por el Administrador único, que ha desempeñado ese trabajo a lo largo de su jornada laboral diaria, y lo que hay que determinar, a juicio del actuario, es si esa

gestión y dirección se ha desarrollado en Guipúzcoa o en Navarra". Añade después que "[l]a profesión de D. SOCIO 1, Administrador de ENTIDAD 1, S.L, es la de albañil, según se recoge en la escritura de constitución de la sociedad y, como tal, organiza el trabajo de su empresa". Según el citado informe, "[e]ste socio Administrador, no es un socio capitalista que dirige la empresa desde un despacho, sino que es un socio trabajador, albañil, que dirige la empresa desde la propia obra como acredita su presencia diaria en la misma".

Señala, por último el informe de la Inspección de la Hacienda de Navarra que la empresa aportó una escritura otorgada el 26 de noviembre en la notaría de Beasain en la que el administrador de la entidad confirió poder para pleitos a procuradores de los Tribunales en Azpeitia, Bergara, Eibar, Tolosa, Donostia-San Sebastián, Bilbao y Madrid, y apostilla que "[a] juicio del informante es muy significativo que no se designase ningún procurador en Navarra".

10. Figura también en el expediente un segundo informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de fecha 18 de noviembre de 2005 en el que se resumen los hechos reflejados en los informes de ese mismo Servicio de 22 de octubre de 2004 y de la Inspección de la Hacienda de Navarra de 30 de mayo de 2005. Acerca de este último observa la Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa que "esta Inspección entiende que se está confundiendo la dirección de los negocios de la sociedad con la dirección de la ejecución de las obras realizadas. No puede entenderse que la dirección y gestión de la sociedad se lleva a cabo desde cada una de las obras, o, en otro caso, estaríamos ante el hecho de que existirían múltiples domicilios fiscales en función de cada una de las promociones llevadas a cabo, o como también se pretende un domicilio en cada entidad bancaria. Es propio de la actividad ejercida que algunas de las circunstancias se den en el lugar de la ejecución de las obras, pero no por ello debe entenderse que el conjunto de la dirección y gestión de la sociedad como tal se centraliza en la obra correspondiente".

11. Los hechos que dan lugar al presente conflicto presentan una notable semejanza, más aún, una casi identidad, con los que se encontraban en la base del conflicto decidido por esta Junta Arbitral mediante la resolución R20/2011, de 26 de julio de 2011. En dicha resolución atribuímos especial relevancia, como circunstancias determinantes del lugar en que se llevaba a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad contribuyente, al lugar del domicilio de los administradores solidarios, al hecho de que la contabilidad se llevase en el domicilio de uno de éstos y de que el domicilio social y el fiscal declarado fuesen el de una asesoría fiscal, en la cual se elaboraban los documentos requeridos por el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad. Estos mismos criterios debemos aplicar, por tanto, en el presente conflicto, lo que nos lleva a resolver que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad en el periodo comprendido entre el 30 de diciembre de 2002, fecha en que su domicilio social se traslada a DOMICILIO 2, de Beasain (Gipuzkoa), y el 17 de diciembre de 2004, se realizaban en el domicilio del administrador único de la entidad, sito en Pamplona, y que, en consecuencia, el domicilio fiscal de la entidad estaba situado en dicho periodo en la Comunidad Foral de Navarra.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1, S.L.

(NIF: -----) en el periodo comprendido entre el 30 de diciembre de 2002 y el 17 de diciembre de 2004, se encontraba situado en la Comunidad Foral de Navarra.

Objeto del conflicto: IS - operaciones vinculadas, ajuste bilateral y colaboración entre administraciones

Resolución R 8/2012 Expediente 16/2009

En la ciudad de Donostia-San Sebastián, a 2 de julio 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 Gipuzkoa frente a la Administración del Estado acerca de las facultades de la primera en relación con las actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto de la entidad ENTIDAD 1. S.A. (NIF -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 16/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de un escrito de fecha 18 de noviembre de 2009, que tuvo entrada ese mismo día en esta Junta Arbitral. En dicho escrito se expone que el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa tuvo conocimiento de la existencia de procedimientos iniciados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) respecto a ENTIDAD 1, S.A. (NIF -----) (en adelante ENTIDAD 1) para practicar valoraciones por el valor normal de mercado con posibles repercusiones tributarias respecto de ENTIDAD 2, S.L. (NIF -----) (en adelante ENTIDAD 2) y de ENTIDAD 3, S.A. (NIF -----) (en adelante ENTIDAD 3), respecto de las que la Hacienda Foral de Gipuzkoa tiene competencias inspectoras.

A partir del momento en que la Hacienda Foral guipuzcoana tuvo noticia de los mencionados

procedimientos, se realizaron, de acuerdo con el escrito de planteamiento del conflicto, las siguientes actuaciones:

- Mediante escrito de fecha 14 de enero de 2009 la Hacienda Foral de Gipuzkoa solicitó a la AEAT una coordinación de los referidos procedimientos así como el envío de copias de los correspondientes expedientes.
- Mediante escrito de fecha 3 de agosto de 2009 el Delegado Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco remitió al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa la contestación del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT denegatoria de la petición anterior.
- Mediante Orden Foral 790/2009, de 5 de octubre, notificada con esa misma fecha, se requirió a la Administración del Estado de inhibición en lo que afecta a la competencia de actuación unilateral en los procedimientos iniciados respecto a ENTIDAD 1.
- Mediante escrito de fecha 4 de noviembre de 2009 el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco hace constar el rechazo de la Administración del Estado a al anterior requerimiento.
- Mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 17 de noviembre de 2009, el Consejo de Diputados de Gipuzkoa decidió plantear el presente conflicto.

2. En su sesión celebrada el 20 de diciembre de 2010 la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto. Notificado el planteamiento del conflicto a la Administración del Estado y emplazada ésta para la formulación de alegaciones, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concerto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, la AEAT evacuó este trámite por medio de un escrito de fecha 9 de febrero de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 11.

3. Concluida la instrucción del expediente y puesto éste de manifiesto a las Administraciones en conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante un escrito de fecha 27 de mayo de 2011, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 1 de junio de 2011. La AEAT no hizo uso de su derecho.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En el escrito de planteamiento la Administración promotora del conflicto pide a esta Junta Arbitral que "dicte una resolución por la que se declare al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para actuar, de forma compartida y coordinada con la Administración del Estado, en los procedimientos iniciados por la Agencia Tributaria en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1, S.A. (NIF -----), para practicar valoraciones por el valor normal de mercado con posibles repercusiones tributarias respecto de ENTIDAD 2, S.L. (NIF -----) Y de ENTIDAD 3, S.A. (NIF -----), respecto de los que esta Hacienda Foral tiene competencias inspectoras y, en consecuencia, determine la incompetencia de la Administración del Estado para actuar unilateralmente en dichos procedimientos". Por su parte, la AEAT, en su escrito de alegaciones (F.o. 1º) define el objeto de la controversia diciendo que "consiste en determinar si la Diputación Foral de Guipúzcoa puede participar en los procedimientos de comprobación de las operaciones vinculadas llevadas a cabo por la AEAT respecto de ENTIDAD 1, S.A."

Existe, por tanto, una coincidencia fundamental entre las Administraciones parte del presente conflicto acerca del objeto de éste: se trata de determinar si la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene derecho a participar en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas llevado a cabo por la AEAT respecto de ENTIDAD 1 a fin de evitar que el valor que se fije como resultado de dicho procedimiento se imponga unilateralmente la Hacienda Foral guipuzcoana respecto a ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3, sociedades vinculadas a aquella sobre las cuales tiene competencias inspectoras la Ha-

cienda Foral. La controversia no recae, pues, sobre la competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para realizar determinadas actuaciones de inspección, como podría deducirse de los términos en que ésta formula su *petitum*, que hay que interpretar en el sentido expuesto. Tiene razón, por tanto, la AEAT cuando afirma (F.D. 2º de su escrito) que "[e]n el presente conflicto lo que resulta controvertido no es si la Administración del Estado tiene competencia para comprobar las operaciones vinculadas de ENTIDAD 1 sino que, reconociéndola, la cuestión planteada es bien distinta, se solicita participar en dicha comprobación". En definitiva, pues, no se discute aquí una cuestión de competencia; sino una cuestión de procedimiento: es obvio, en efecto, que las actuaciones a las que la Diputación Foral de Gipuzkoa alega tener derecho habrían de desarrollarse, en todo caso, en el marco de su competencia.

2. Definido así el objeto del conflicto, la AEAT aduce falta de competencia de la Junta Arbitral que, en su opinión, determina la inadmisibilidad del mismo. A juicio de la AEAT la controversia delimitada en los términos expuestos no tiene cabida en ninguna de las funciones que el artículo 66 del Concierto Económico atribuye a este órgano ni, a *fortiori*, en las que le confiere el artículo 11 RJACE. Arguye, en primer lugar, la AEAT que "la mera discrepancia entre las Administraciones afectadas en la valoración de una concreta operación no constituye por sí misma objeto de conflicto de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 66 del Concierto", pero este razonamiento cae evidentemente en el vacío, ya que no es este el objeto de la controversia.

Tampoco el verdadero objeto del conflicto, descrito en el anterior Fundamento de Derecho, encaja, a juicio de la AEAT, en ninguno de los supuestos mencionados en el artículo 11 RJACE "y, en particular, en el indicado en la letra a) que es el alegado por la Diputación Foral de Guipúzcoa en la Consideración Sexta de su Declaración de incompetencia, ni tampoco en el artículo 66 del Concierto". Se refiere la AEAT al escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa de 5 de octubre de 2009, por el que requiere de inhibición a la Admi-

nistración del Estado "en lo que afecta a la competencia de actuación unilateral en los procedimientos iniciados en relación con el obligado tributario [ENTIDAD 1] para practicar valoraciones por el valor normal de mercado con posibles repercusiones tributarias respecto de [ENTIDAD 2] y de [ENTIDAD 3] ... ". En la consideración sexta del citado escrito, la Diputación Foral de Gipuzkoa invoca el supuesto previsto en la letra a) del artículo 11 RJACE, según el cual las Diputaciones Forales podrán promover conflicto "[c]uando, por aplicación de las normas contenidas en el Concerto Económico, se consideren competentes en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma".

Alega además la AEAT que de la documentación aportada por la Diputación al plantear el conflicto, resulta incongruente su actuación con las manifestaciones contenidas en un escrito a la Dirección de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas. El aludido escrito no acompaña, en realidad, al de planteamiento del conflicto, sino que figura en la documentación aneja al escrito de alegaciones de la AEAT: se trata de un escrito de fecha 9 de octubre de 2009, sin firma ni indicación de procedencia, titulado "Notas en relación con la conveniencia de poner en conocimiento de la Comisión de Coordinación Normativa del Concerto Económico la situación derivada de la iniciación por la Agencia Tributaria de actuaciones unilaterales de comprobación de valor de mercado en operaciones vinculadas entre sujetos pasivos sometidos a diferente competencia inspectora". Este escrito fue remitido al Director de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales por la Directora de Administración Tributaria del Gobierno Vasco mediante un oficio en el que se menciona que fue presentado por el representante de la Hacienda Foral de Gipuzkoa en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y que este acordó su remisión a la Dirección de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

Observa la AEAT que en el citado escrito se señala "la inexistencia de un procedimiento regulado de actuación conjunta en supuestos como el planteado" y se añade que "[l]a normativa estatal ni siquiera contempla la posible existencia de una situación como la referida. La normativa foral sí que la contempla pero tampoco articula ningún procedimiento a seguir". En él se indica también que "el Concerto Económico atribuye a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa competencias específicas de actuación en relación con la materia que subyace en el supuesto analizado".

Concluye la AEAT que "[s]i se lo pide [la Diputación Foral de Gipuzkoa] a un órgano, que no es la Junta Arbitral, implícitamente está descartando la competencia de ésta, precisamente porque no hay conflicto de los previstos ni en el Concerto Económico ni en el Reglamento de la Junta que regula sus competencias y funcionamiento, por lo que la Junta es incompetente por falta de objeto susceptible de ser analizado".

La Diputación Foral de Gipuzkoa, en sus segundas alegaciones de fecha 27 de mayo de 2011, replica a este argumento de "incongruencia" que el objeto del escrito a la Dirección de Coordinación Financiera es tratar de arbitrar un procedimiento general de solución de conflictos como el presente "a futuro", estimando que entre tanto compete a la Junta Arbitral dar solución a los conflictos concretos que puedan originarse.

Finalmente, añade la AEAT que "[t]ampoco el principio de colaboración entre Administraciones al que se refiere invocando el artículo 4 del Concerto y 4 de la Ley 30/1992, es un principio que - en abstracto-pueda hacerse efectivo acudiendo a un procedimiento de conflicto ante la Junta Arbitral".

3. La Junta Arbitral no comparte la posición de la AEAT acerca de su falta de competencia para conocer del presente conflicto y, por tanto, de su admisibilidad. Por el contrario, considera que la presente controversia tiene cabida en los términos suficientemente amplios de la letra b) del artículo 66.Dos del Concerto Económico, según

los cuales es función de la Junta Arbitral "[c]onocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales". Es indudable que en el presente caso existe un conflicto entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa acerca de la aplicación del Concierto Económico y que dicho conflicto afecta a un caso concreto, a saber, las consecuencias de la actuación de la AEAT sobre ENTIDAD 1 respecto de las entidades ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3 vinculadas con ella. Las disposiciones del RJACE sobre la competencia de la Junta Arbitral deben ser interpretadas a la luz del Concierto Económico y, en cualquier caso, es obvio que las disposiciones del Concierto prevalecen sobre las del Reglamento en la medida en que éstas restrinjan el alcance de aquéllas. En consecuencia, rechazamos la alegación de incompetencia de la Junta Arbitral formulada por la AEAT y de inadmisibilidad del conflicto.

4. En cuanto al fondo del conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa invoca en sustento de su tesis los siguientes preceptos, que por regla general se limita a transcribir sin comentario:

- El párrafo primero del artículo 4.Tres del Concierto Económico:

"El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción".

- El artículo 19 del Concierto Económico relativo a la inspección del Impuesto sobre Sociedades:

Artículo 19. Inspección del Impuesto.

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente

por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

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

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

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

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

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones

Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los

contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

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

- El artículo 16.1.2º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y el de igual número de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS de Gipuzkoa) ambos de idéntico texto:

"La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto (...).

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado (...)".

- El artículo 16.9 de la LIS y de la NFIS de Gipuzkoa, en cuanto dispone, de manera coincidente en ambas normas, que "[l]a firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas".

- La letra e) del artículo 16.9 NFIS de Gipuzkoa:

"En los supuestos en que la competencia para practicar la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones realizadas por la otra parte vinculada corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a la misma la iniciación del procedimiento a los efectos que resulten oportunos".

- El artículo 16.7 de la LIS y de la NFIS de Gipuzkoa, que dispone con idéntico texto lo siguiente:

"Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones".

La Diputación Foral de Gipuzkoa apostilla que la posibilidad de acuerdos de valoración previos a la realización de las operaciones debería también alcanzar a las comprobaciones que se efectúen con posterioridad a dicha realización.

Finalmente indica la Diputación Foral de Gipuzkoa que la propia Administración del Estado, en la contestación al requerimiento de inhibición formulado por aquélla "admite implícitamente la necesidad de llevar a cabo una actuación compartida y coordinada en supuestos como el determinante del presente conflicto, proponiendo una solución 'normativa' a los mismos, solución que si bien esta Administración comparte a futuro no evita, en tanto que la misma se adopte, la existencia de conflictos como el presente, que requieren otro tipo de decisión conciliadora.

5. Frente a las alegaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa aduce la AEAT, en su escrito de 9 de febrero de 2011, los argumentos que seguidamente se exponen. Como punto de partida señala la AEAT que dado que la Diputación Foral de Gipuzkoa no discute que la competencia para inspeccionar a ENTIDAD 1 corresponde a la AEAT y que el apartado Dos del artículo 19 del Concierto Económico establece que las inspecciones se ajustarán a las normas de la Administración competente, es necesario analizar las normas estatales para determinar si es o no posible de acuerdo con las mismas la participación de la Diputación Foral en la comprobación de las operaciones vinculadas de ENTIDAD 1.

En desarrollo de este planteamiento cita la AEAT los siguientes preceptos:

- El artículo 16.9.10 LIS:

"La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario".

De esta norma se deduce, en opinión de la AEAT, "que en el curso del procedimiento inspector, el único sujeto que puede intervenir en el procedimiento de determinación del valor de la operación es el propio obligado objeto de comprobación".

- El artículo 16.9.2º LIS:

"Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza".

- El artículo 16.9.4º LIS:

"Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes".

La AEAT sostiene que de los anteriores artículos "se desprende que, si bien una vez finalizado el expediente de valoración existe un deber de comunicación a las entidades vinculadas afectadas, este deber se subordina a lo establecido en el artículo 16.9.4º cuya mención debe ser referida a la normativa de territorio común, como dice el precepto con claridad. Si la entidad vinculada afectada no es contribuyente de territorio común no es aplicable la regulación de la LIS. El deber de comunicación sólo existe respecto de los sujetos respecto de los que la AEAT puede ejercitar sus competencias en el seno del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, lo cual no ocurre en este supuesto".

Como conclusión, afirma la AEAT que "con las normas actualmente vigentes no es posible atender la petición de la Diputación Foral de Guipúzcoa consistente en participar en los expedientes de comprobación de las operaciones de ENTIDAD 1, S.A."

Añade la AEAT que a la misma conclusión ha llegado la Diputación Foral de Gipuzkoa que reiteradamente hace referencia a la ausencia de una regulación específica de la cuestión controvertida y que "para que pueda prosperar la pretensión de la Diputación se necesita un cambio normativo y una específica regulación de cómo realizar o articular esa colaboración o participación para lo cual, es evidente, ni puede hacerlo la Junta, ni existe marco normativo para que la Junta estime esa pretensión, sin perjuicio de utilizar otros cauces pertinentes, fuera del presente conflicto -claro está".

6. En su segundo escrito de alegaciones de 27 de mayo de 2011 la Diputación Foral de Gipuzkoa arguye, en síntesis, que la valoración de operaciones vinculadas exige tomar en consideración a todos los obligados tributarios sujetos a distintas Administraciones; reconoce que el Concierto Económico no contempla esta situación; y considera que la competencia inspectora propia de cada Administración está sometida a debate en este conflicto, en cuanto los efectos derivados de la valoración efectuada por una Administración implica distorsiones en las actuaciones inspectoras a realizar por otra Administración frente a una entidad vinculada. Observa a continuación que la Junta Arbitral puede cubrir las lagunas de la regulación basándose en los principios del Concierto y que la normativa del Impuesto puede suministrar elementos útiles para este fin, como la posibilidad de acuerdos previos de valoración que afecten a distintas Administraciones. Se refiere finalmente a resoluciones anteriores de esta Junta en los conflictos relativos a los saldos del IVA.

7. El artículo 16.1.10 LIS recoge el principio fundamental sobre la tributación de las operaciones vinculadas cuando establece que "[l]as operaciones efectuadas entre personas o entidades

vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado". Este principio se consagró primero en el ámbito internacional para el supuesto de que las entidades vinculadas perteneciesen a distintos Estados, como criterio de reparto entre éstos de la base imponible. Aunque la finalidad de este principio, generalmente denominado en lengua española "principio de plena competencia", no es combatir el fraude fiscal, su adopción impide que en los grupos de sociedades el beneficio se sitúe en el lugar donde recibe un tratamiento fiscal más ventajoso, en perjuicio del legítimo derecho a la imposición de otro Estado. De aquí que inicialmente la legislación interna española sólo se interesase por dicho principio cuando la valoración atribuida por las entidades vinculadas a sus operaciones causara una disminución de los impuestos españoles. En efecto, el artículo 16.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, recogido en la redacción originaria del de igual número de la LIS vigente, sometía la valoración de las operaciones vinculadas por el valor normal de mercado a la condición de que "la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación". La redacción vigente del artículo 16.1 LIS, que proviene de la Ley 36/2006, de 20 de noviembre, extiende la aplicación del principio de plena competencia al ámbito interno.

La corrección de los "precios de transferencia" para adecuarlos al principio de plena competencia produce una doble imposición en el caso de que el mayor beneficio gravado en una de las entidades vinculadas como consecuencia de dicha corrección ("ajuste primario") sea sometido a imposición en otra entidad vinculada. De aquí la necesidad de que ese ajuste tenga carácter bilateral, es decir, que el ajuste primario vaya seguido de otra corrección de igual cuantía en la otra parte de la operación ("ajuste correlativo"). Este corolario fundamental del principio de plena competencia se establece en el artículo 16.1, 20 LIS, que dispone que "[l]a valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado".

En el ámbito internacional la bilateralidad del ajuste está establecida taxativamente, entre otros lugares, en el apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, que añade que para determinar el ajuste correspondiente "las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario".

Por tanto, la bilateralidad no implica que el otro Estado deba aceptar pasivamente el precio de transferencia fijado por el primer Estado. El comentario al artículo 9 del Modelo, párrafo 11 señala que en caso de desacuerdo entre los Estados contratantes acerca de este ajuste se acudirá al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del propio Modelo. En el ámbito de la Unión Europea está en vigor el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, que prevé con este fin la realización de un procedimiento amistoso y, para el caso de que no se llegue a un acuerdo en esta vía, un procedimiento arbitral, cuya resolución se impone en última instancia a los Estados interesados. La modificación del artículo 25 del Modelo de la OCDE llevada a cabo en la versión de éste de 2008 introdujo también una fase arbitral en el procedimiento amistoso regulado en dicho artículo.

Es de mencionar que en el Derecho español los aspectos internos tanto del procedimiento amistoso establecido en los Convenios de doble imposición siguiendo el Modelo de la OCDE como del Convenio europeo de arbitraje están regulados por el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

La conclusión que se obtiene de las brevísimas referencias anteriores a los ajustes bilaterales deri-

vados de la corrección de los precios de transferencia es que las normas internacionales establecen de manera terminante la necesidad de dichos ajustes y prevén como cauce para resolver las discrepancias que surjan entre los Estados sobre la práctica de los mismos al procedimiento amistoso, seguido en su caso por una fase arbitral. El procedimiento amistoso, como su nombre indica, es muy flexible y poco formalizado y se basa esencialmente en la comunicación fluida entre las autoridades competentes de los Estados intervinientes. El artículo 25.2 del Modelo de la OCDE establece simplemente que la autoridad competente ante la que se presentó el problema "hará todo lo posible por resolver la cuestión por medio de un Acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio"; y el artículo 9.4 RPA se limita a disponer que "[s]e intercambiarán por las autoridades competentes tantas propuestas [de acuerdo] como sean necesarias para intentar alcanzar un acuerdo".

8. Hemos definido (F.D. 1) el objeto del presente conflicto como el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a "participar" en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas llevado a cabo por la AEAT respecto de ENTIDAD 1. Es necesario, sin embargo, formular alguna precisión adicional respecto a este objeto, dado que el término "participar" referido a una entidad administrativa como la Diputación tiene una cierta ambigüedad, puesto que en él caben distintos tipos de actuaciones, como compartir el ejercicio de las funciones administrativas que se actúan en el procedimiento, ser parte interesada en él o simplemente intercambiar información y ser consultado u oído. Esta última modalidad de participación es la que mejor se adecua a las características de los ajustes de precios de transferencia por Administraciones distintas y la que se contempla en los procedimientos amistosos cuya aplicación a esta materia está prevista en el ámbito internacional. Lo que se persigue mediante esta clase de procedimientos es que las discrepancias sobre los ajustes derivados de la determinación de esos precios por aplicación del

principio de plena competencia se intenten al menos resolver mediante el diálogo y el intercambio de información entre los Estados interesados.

Pues bien, consideramos que existen razones suficientes para estimar que debe reconocerse a la Diputación Foral de Gipuzkoa una participación del tipo de la que acabamos de describir como característica de los procedimientos amistosos en la esfera internacional; es decir, que debe llevarse a cabo un intercambio de información entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas.

La primera y fundamental de dichas razones es que si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor razón en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una

doble imposición. Esta doble imposición infringiría claramente la prohibición establecida en el artículo 16.1.2º tanto de la LIS como de la NFIS DE GIPUZKOA, cuyo ámbito de aplicación no se limita a la esfera de competencia de las respectivas Administraciones.

La necesidad de que las Administraciones interesadas en la valoración de operaciones vinculadas traten de aproximar sus posiciones por medio del intercambio de información y el diálogo a fin

de evitar una doble imposición deriva, sin duda, de los principios generales del Concerto Económico, cuya finalidad esencial es armonizar el ejercicio de las competencias financieras y tributarias del Estado y de los Territorios Históricos del País Vasco, evitando que del ejercicio de competencias concurrentes se deriven perjuicios para los ciudadanos. Estos principios generales están plasmados ante todo en el artículo 2 del Concerto Económico, que enumera como principio tercero el de "coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concerto Económico". La coordinación y colaboración deben tener lugar, como es lógico, en ambos sentidos.

El principio de colaboración se desarrolla en el artículo 4 del Concerto Económico, cuyo apartado Tres, invocado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, establece el deber del Estado y de los Territorios Históricos en el ejercicio de las funciones de gestión, inspección y recaudación de sus tributos de facilitarse mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exactitud, y añade lo siguiente:

"En particular, ambas Administraciones:

- a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria.

Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal".

Este precepto no se refiere en rigor al intercambio de información propio de un procedimiento del tipo del amistoso en el plano internacional, que va acompañado de un diálogo entre las Administraciones interesadas, sino que la información a la que alude se destina a su utilización en un procedimiento propio de la Administración receptora. Sin embargo, dicho precepto es manifestación del principio más general de colaboración entre Administraciones. A este mismo principio alude el artículo 19.Dos tanto de la LIS como del la NFIS de Gipuzkoa en relación con la inspección del Impuesto sobre Sociedades.

También es manifestación de los principios de coordinación y colaboración la norma de la letra e) del artículo 16.9 NFIS de Gipuzkoa, invocada por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que dispone que en el supuesto de que la competencia sobre la otra parte de la operación corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a ésta la iniciación del procedimiento "a los efectos que resulten oportunos". Este precepto, que lamentablemente no tiene paralelo en la normativa estatal, está en línea con las normas internacionales sobre precios de transferencia, presididas, como hemos visto, por el principio de colaboración entre las Administraciones de los Estados interesados.

Lo mismo cabe afirmar respecto de la posibilidad de acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas (conocidos en la práctica internacional como APA, abreviatura de su denominación en inglés: *advance pricing agreements*) en los que participen otras Administraciones tributarias, previstos en el artículo 16.7 tanto de la LIS como de la NFIS de Gipuzkoa, desarrollado en el ámbito estatal por los artículos 29 *quáter* y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RO 1777/2004, de 30 de julio. De esta norma no cabe deducir directamente la posibilidad de acuerdos sobre la valoración de operaciones vinculadas, como sostiene la Diputación Foral de Gipuzkoa, pero sí constituye una manifestación más del espíritu de colaboración entre Administraciones que debe presidir esta materia.

9. La AEAT rechaza la "participación de la Diputación Foral en la comprobación de las operaciones vinculadas de ENTIDAD 1" basándose en que las normas estatales por las que se rige dicha comprobación no admiten tal participación. Argumenta la AEAT que a la vista del artículo 16.9.10 LIS el único sujeto que puede intervenir en el procedimiento de valoración es el obligado objeto de comprobación. Transcribe también la AEAT el artículo 16.9.20 LIS, que establece un deber de notificación a las demás personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa a efectos de su personación en los procedimientos de reclamación o recurso o de tasación pericial contradictoria incoados por el

obligado tributario o de la interposición o instancia por aquéllas de dichos recursos o procedimientos en defecto del obligado tributario. Finalmente cita la AEAT el artículo 16.9.4º LIS, según el cual las referidas posibilidades de participación sólo serán aplicables a las personas o entidades vinculadas afectadas que sean sujetos pasivos del IS, contribuyentes del IRPF o establecimientos permanentes de contribuyentes del IRNR. Entiende la AEAT que los impuestos a los que se refiere este precepto son los regidos por la normativa estatal, por lo que el deber de comunicación sólo existe frente a los sujetos pasivos de tales impuestos, respecto de los cuales la AEAT puede ejercitar sus competencias.

Sea o no acertada la limitación del deber de notificación de la interposición de reclamaciones o recursos o de la instancia de la tasación pericial contradictoria o de su falta de interposición o instancia a las entidades vinculadas que sean sujetos pasivos de régimen común, como sostiene la AEAT, cuestión en la que no es necesario entrar aquí, la argumentación de la AEAT no tiene en cuenta que no está en discusión la participación en el procedimiento de valoración tramitado por dicha Administración de las entidades vinculadas sujetas a la competencia inspectora de la Hacienda Foral guipuzcoana, sino la participación, en los términos definidos más atrás, de la propia Hacienda Foral.

10. Ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral prevén el supuesto que origina el presente conflicto: la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias; laguna realmente sorprendente en un mundo en el que la existencia de grupos societarios y de vinculaciones entre empresas es un hecho habitual. Ambas Administraciones concuerdan en la constatación de semejante laguna, pero de esta admisión no es posible deducir ni un argumento favorable a la pretensión de la Diputación Foral de Gipuzkoa, como ésta propugna, ni uno contrario a ella, como afirma la AEAT, puesto que el fundamento de esta pretensión se encuentra, como hemos visto más atrás, en otras consideraciones.

Anteriormente hemos afirmado que los principios generales del Concerto Económico exigen que las Administraciones interesadas no se ignoren recíprocamente en la valoración de las operaciones vinculadas sino que operen para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición. Esta cooperación debe traducirse en un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir. Este es el alcance que atribuimos a la pretensión de participación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que entendida en estos términos no podemos sino estimar. La realización de esta cooperación no requiere, en realidad, un procedimiento detallado, que, como hemos indicado, tampoco existe en el ámbito internacional, sin perjuicio de las normas internas que los Estados quieran adoptar, como, en el caso español, el citado Reglamento de procedimientos amistosos.

No obstante, en el ámbito estatal el Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, regula en su artículo 168 las "inspecciones coordinadas con las Comunidades Autónomas", procedimiento que, aunque no está especialmente diseñado para supuestos como el presente, podría servir de cauce para la colaboración entre Administraciones en tales supuestos.

Es de señalar que el derecho a la participación que reconocemos a la Diputación Foral de Gipuzkoa en los términos expuestos no implica la obligación por parte de la Administración del Estado de llegar a un acuerdo con ella. Esta obligación tampoco existe en el procedimiento amistoso en el ámbito internacional (cfr. el comentario al artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE de 2010, párrafo 37), de aquí que para el supuesto de falta de acuerdo se introdujese en la actualización de 2008 del Modelo de la OCDE un procedimiento arbitral. La solución definitiva de las controversias entre Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de transferencia en el ámbito interno exigirían igualmente la adopción de soluciones en vía legislativa.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la AEAT y la Diputación Foral de Gipuzkoa están obligadas a intercambiarse la información relativa a la valoración de las operaciones realizadas entre ENTIDAD 1. S.A. (NIF -----) y ENTIDAD 2, S.L. (NIF -----) Y ENTIDAD 3, S.A. (NIF -----), vinculadas a la anterior, y esforzarse, de buena fe y en un espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto dichas entidades.

Objeto del conflicto: IVA - traslado de saldos - cambio de domicilio - inadmisibilidad conflicto

Resolución R 9/2012 Expediente 10/2010

En la ciudad de Donostia-San Sebastián, a 2 de julio 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 negativo planteado por la sociedad ENTIDAD 1, S.A., (C.I.F. -----) solicitando que se declare cuál es la Administración Tributaria competente para la devolución de las cuotas de IVA a compensar correspondientes a 2005 (pese a que, por error, la entidad promotora del conflicto manifiesta que tales cuotas corresponden al ejercicio 2006) que se generaron antes de que dicha entidad trasladara su domicilio fiscal desde territorio común a territorio foral, conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 10/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El 29 de marzo de 2010, ENTIDAD 1, S.A. presentó una comunicación de conflicto automático (acompañada de distintos documentos) ante esta Junta Arbitral, dado que ni la Administración estatal ni la Administración foral se han considerado competentes para devolver las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido pendientes de compensar antes del cambio de domicilio de la entidad indicado anteriormente.

2. La Junta Arbitral, en sesión celebrada el 29 de marzo de 2011, acordó admitir a trámite dicho conflicto y, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13 del RJACE, notificar su planteamiento tanto a la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) como a la Diputación Foral de Biz-

kaia, a las que se concede el plazo de un mes a fin de que remitan el expediente completo, si bien, se les indica que, no obstante, el conflicto no se tramitará si en el plazo de los dos meses siguientes a la comunicación del obligado tributario una de las dos Administraciones acepta la competencia.

3. El 26 de abril de 2011 tuvo entrada en esta Junta Arbitral un escrito de la Diputación Foral de Bizkaia, acompañado del expediente administrativo, así como un informe de la Subdirección de Inspección, en el que se asegura que la Administración competente para devolver las cuotas de IVA antedichas es la estatal.

4. El 4 de mayo de 2011 la AEAT registró un escrito ante esta Junta Arbitral, acompañado del expediente administrativo, en el que, afirma, constan todos los documentos y datos necesarios para la resolución del conflicto.

5. A la vista de los escritos de las dos Administraciones, esta Junta Arbitral acordó, el 27 de mayo de 2011, notificar tanto a la entidad ENTIDAD 1, S.A. como a las dos Administraciones, que estaba a su disposición en la Secretaría el expediente concluso del conflicto, señalándoles que disponían del plazo de un mes para formular las alegaciones que estimen pertinentes, cosa que hicieron en fechas sucesivas (DFB el 27 de junio de 2011, AEAT el 6 de julio, y la entidad el 10 de julio).

6. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- La entidad ENTIDAD 1, S.A. S.L. trasladó su domicilio fiscal desde Madrid, DOMICILIO 1, a Bilbao, DOMICILIO 2, el 19 de agosto de 1996.
- Dicha denegación fue recurrida en reposición el 17 de diciembre de 1997, que igualmente fue desestimada con fecha 6 de junio de 1998. No consta que contra dicha denegación se interpusiera reclamación o recurso alguno frente a la Diputación vizcaína.

- Con posterioridad a ese cambio de domicilio la entidad presentó el modelo 390 resumen anual de IVA, ante la Diputación Foral de Bizkaia, en el que consignó cuotas a compensar de ejercicios anuales anteriores por importe de 10.290.707 pesetas (hoy 61.848,39 euros), dictándose liquidación provisional, fechada el 1 de diciembre de 1997, en la que no se incluye el indicado importe, por interpretar dicha Diputación que la competencia para la compensación/devolución del saldo generado durante el periodo en que su domicilio estuvo en territorio común, recae en la Administración estatal.
- Tras mencionada denegación, la entidad solicitó el 1 de julio de 1998 dicha devolución a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, siendo desestimada el 20 de noviembre de 1998 por entender que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley 12/1981, del Concerto, la competente para dicha devolución era la Diputación Foral de Bizkaia. Contra el acuerdo denegatorio de la AEAT se interpuso recurso de reposición el 24 de diciembre de 1998, que fue desestimado el 5 de marzo de 1999. A su vez, contra dicha desestimación se presentó reclamación económico-administrativa el 20 de mayo de 1999 ante el TEAR de Madrid, que declaró su extemporaneidad, mediante resolución fechada el 28 de junio de 2001. No consta en el expediente que dicha declaración de extemporaneidad haya sido recurrida.
- Al cabo de varios años, concretamente el 30 de agosto de 2004, se presentó por la entidad ante el Administrador de Tributos Indirectos, Sección IVA, de la Diputación Foral de Bizkaia nueva solicitud de devolución (que no consta que haya sido contestada), por entender que estaba en plazo para hacerlo, dado que no habían transcurridos más de tres años (que era el plazo de prescripción a tenor de la redacción entonces vigente de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia) desde la notificación de la TEAR de Madrid de 28 de junio de 2001 hasta la fecha de la presentación de la solicitud de devolución.
- Pasados varios años más, concretamente el 18 de abril 2008, la entidad presentó ante la AEAT una nueva solicitud de devolución de ingresos indebidos, basada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007, que sostiene que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos de IVA no deducidos, solicitud que se desestimó por resolución, fechada el 4 de junio de 2008, de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco, entre otras razones, por considerar que no es ella la administración competente para proceder a dicha devolución, siéndole notificada al reclamante dicha resolución el 23 de junio de 2008.
- Frente a la resolución desestimatoria anterior, la entidad presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco, el día 23 de julio de 2008, siendo declarada inadmisibile, con fecha 26 de febrero de 2009, al versar la misma sobre cosa juzgada, dado que, según el TEAR, la misma entidad, en igual calidad y contra el mismo acto administrativo, ya había planteado otra reclamación económico administrativa, que había sido resuelta, como ya se ha indicado anteriormente, por resolución de 28 de junio de 2001, sin que conste que esta última haya sido impugnada judicialmente.
- Con fecha 8 de abril de 2008 se presenta por la entidad una nueva solicitud de devolución de ingresos indebidos ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, siéndole desestimada con fecha 5 de febrero de 2010, toda vez que la entidad no ha realizado ingresos susceptibles de ocasionar devolución de ingreso indebido alguno. No consta que, dicha resolución haya sido recurrida.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del conflicto es la determinación de la Administración Tributaria competente para devolución de las cuotas de IVA a compensar correspondientes a 2005 (pese a que, por error, la entidad promotora del conflicto manifiesta que tales cuotas corresponden al ejercicio 2006), cuando se ha producido un cambio de domicilio desde territorio común a territorio foral por parte de quien solicita la devolución de los saldos pendientes. Todas las partes son conocedoras de cuál es la doctrina de esta Junta Arbitral sobre la cuestión, -el traslado de saldos de IVA-, doctrina que ha sido confirmada por el Tribunal Supremo (entre otras, en su Sentencia de 31 de marzo de 2011, recaída en el recurso ordinario 538/2009, que había sido interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución 11/2009, de 19 de junio, de esta Junta Arbitral del Concierto Económico).

2. La Diputación Foral de Bizkaia, en un informe fechado el 27 de junio de 2011, tras resumir los hechos y recordar el criterio que para supuestos similares ha sostenido esta Junta Arbitral, acaba sosteniendo que es competente para la devolución la Administración estatal, no sin antes rechazar las causas de inadmisibilidad planteadas por la AEAT, particularmente, la que tiene que ver con la existencia de cosa juzgada y la falta de impugnación judicial de las resoluciones administrativas denegatorias por parte del obligado tributario.

3. La AEAT en su informe fechado el 6 de julio de 2011 aduce tres motivos de inadmisibilidad: a) por haberse interpuesto el conflicto extemporáneamente; b) por haber ganado firmeza actos anteriores al planteamiento del conflicto b) y c) por haber prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

4. Las razones que esgrime en favor de la inadmisibilidad las expone separadamente para cada uno de los tres motivos.

a) En relación con la extemporaneidad del planteamiento del conflicto alega:

- El artículo 13 del RJACE, relativo al procedimiento para el inicio de los conflictos que se plantean entre administraciones tributarias, establece que "en el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez", que "los conflictos se promoverán en el plazo de un mes desde la ratificación expresa o tácita" de dicha declaración de incompetencia, y que "en los supuestos en que ninguna Administración se considere competente, si en plazo de un mes señalado anteriormente ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, "basta con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado".

- Por consiguiente, los plazos para interponer el conflicto deben computarse a partir de las primeras declaraciones de incompetencia que tuvieron lugar el 6 de junio de 1998 por parte de la Diputación Foral de Vizcaya y el 5 de marzo de 1999 por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

- A mayor abundamiento, asegura la AEAT, incluso considerando que en el momento en que se produjeron dichas declaraciones de incompetencia la Junta Arbitral no se encontraba constituida, el planteamiento también sería extemporáneo dado que los plazos para interponer el conflicto se iniciarían a partir del momento en que ésta se encontró efectivamente operativa, lo que, tomando el plazo más favorable al obligado tributario, sucedió al día siguiente de la publicación en el BOE del Reglamento de la Junta Arbitral de 17 de enero de 2008. Ello significa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 RJA que

el plazo habría finalizado el 17 de marzo de 2008, y como quiera que el escrito del planteamiento del conflicto tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 29 de marzo de 2010, dicho planteamiento es extemporáneo.

- Este caso, aclara la AEAT, es distinto a otros ya resueltos por la Junta Arbitral, tales como los conflictos a los que se refieren la R 2/2009, de 28 de enero y la R 4/2009, de 6 de marzo, pues en ellos el conflicto se había planteado con anterioridad a la constitución de esta Junta Arbitral.
- b) La alegación relativa a que el rechazo a la devolución de las cuotas de IVA soportado en 1995 devino firme el 13 de septiembre de 2001 la sustenta en la siguiente relación circunstanciada de hechos:
- La entidad solicitó a la AEAT la devolución de las cuotas de IVA soportado en el ejercicio 1995, solicitud que se desestimó el 20 de noviembre de 1998.
 - Frente a la resolución desestimatoria se presentó recurso de reposición el 24 de diciembre de 1998, siendo desestimado el 5 de marzo de 1999.
 - Frente a la desestimación del recurso de reposición, se presentó el 20 de mayo de 1999 reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que declaró su extemporaneidad por resolución de 28 de junio de 2001, notificada el 13 de septiembre de 2001.
 - Contra la declaración de extemporaneidad de la reclamación económico administrativa, la entidad pudo interponer recurso contencioso-administrativo, pero no consta en el expediente que dicho recurso se haya interpuesto.
- c) Por último, en relación con la inadmisión del conflicto motivada por la prescripción

de plazo para ejercer el derecho reclamado, la AEAT argumenta lo siguiente:

- Entre el 20 de mayo de 1999, fecha en la que la entidad presenta reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid y el 8 de abril de 2008, fecha en que presenta ante la Diputación Foral de Bizkaia solicitud de ingresos indebidos (ante la AEAT se presenta el 18 de abril de 2008) ha transcurrido con creces tanto el plazo de prescripción de cinco años previsto en la Ley General Tributaria de 1963, como el de cuatro años previsto en la Ley General Tributaria de 2003, actualmente vigente, por lo que el obligado tributario carece de acción alguna frente a ninguna de las dos Administraciones.

5. El 7 de febrero de 2012 (registrado en la JA el siguiente día), la Diputación Foral de Bizkaia presenta sus alegaciones en las que reitera su idea de que es la estatal la administración competente para proceder a la devolución. Esa idea es compartida por ENTIDAD 1, S.A. y así lo expresa en su escrito fechado el 10 de febrero de 2012.

6. Finalmente, la AEAT en su escrito registrado ante esta Junta Arbitral el 10 de febrero de 2012, asegura que aun compartiendo la postura de la Diputación Foral de Bizkaia en cuanto al fondo del asunto, no debe realizarse un pronunciamiento en ese sentido ya que, reitera, el conflicto es inadmisibile por los tres motivos expuestos en su escrito de 6 de julio de 2011.

7. Pues bien, en resoluciones anteriores, como la 2/2008 y 4/2009, esta Junta Arbitral manifestó que la aplicación del sistema de plazos del RJACE "tiene como presupuesto que este órgano se encontrase de manera efectiva en funcionamiento al tiempo de entablarse el conflicto, ya que no tendría sentido que caducase la posibilidad de acudir a la Junta Arbitral como vía prevista en el Concerto Económico para la resolución de controversias antes de que este órgano tuviese la posibilidad real de entrar a conocer de ellas, conclusión que encuentra apoyo además en el principio pro actione". Es importante, no obs-

tante, matizar que este criterio se ha aplicado en supuestos en los que el conflicto fue planteado antes, varios años antes para ser exactos, de que la Junta Arbitral se constituye y fuera aprobado su Reglamento, "por lo que no podrían aplicarse los plazos establecidos por éste para precluir el acceso a esta vía sin menoscabo de la seguridad jurídica".

8. Ese criterio no puede ser aplicado en la presente ocasión puesto que parte de una premisa que esta vez no concurre, cual es que el conflicto se plantease antes de que la Junta Arbitral tuviese la posibilidad real de entrar a conocer del mismo. No puede ser aplicado ese criterio, dicho de otra forma, porque no es un conflicto antiguo, sino un conflicto nuevo, planteado en 2010, es decir, después de que esta Junta Arbitral se constituyera e iniciara de manera efectiva su actividad, lo cual tuvo lugar el 4 de abril de 2008. Por tanto, desde esta fecha corría ya el plazo para presentar el conflicto, habida cuenta que a esa altura, ambas Administraciones, de manera expresa, ya habían expresado que era la otra la competente para devolver los saldos de IVA pendientes, concretamente, recuérdese que la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Bizkaia tuvo lugar el 6 de junio de 1998 y la de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el 5 de marzo de 1999. Luego si ya había comenzado el plazo, hemos de concluir que la razón asiste a la AEAT en el extremo relativo a la extemporaneidad del planteamiento del conflicto.

Nos hallamos ante un supuesto de "conflicto negativo" o "conflicto automático" y el artículo 13 del RJACE establece un plazo de inicio del correspondiente procedimiento, plazo que no se ha cumplido, puesto que el escrito del planteamiento del conflicto tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 29 de marzo de 2010, lo cual aboca, necesariamente, a declarar su inadmisibilidad por ser extemporáneo. El plazo previsto en el citado artículo 13 tiene carácter preclusivo, de manera que al haberse sobrepasado el mismo no cabe otra solución que la que hemos adoptado.

9. La estimación de este primer motivo de inadmisibilidad, nos dispensa de analizar los dos res-

tantes motivos de inadmisibilidad, al tiempo que nos impide pronunciarnos sobre el fondo de la controversia.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Inadmitir el conflicto planteado por ENTIDAD 1, S.A., (C.I.F. A48/034144), sobre la devolución de saldos de IVA correspondiente al año 2005, dado que su planteamiento es extemporáneo.

Objeto del conflicto: Domicilio fiscal del sujeto pasivo

Resolución R 11/2012 Expediente 15/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de septiembre 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 de la rectificación del domicilio de la entidad ENTIDAD, S.L. (NIF B-95-239.034), en lo sucesivo ENTIDAD, S.L., por entender que el mismo se encuentra en Zaragoza desde el 1 de enero de 2007, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 15/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia el 22 de octubre de 2009 (registro de entrada del siguiente día).

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- El domicilio social de la entidad originalmente se situó en Bilbao, Calle DOMICILIO 1 Según se refleja en la escritura pública fechada el 20 de diciembre de 2002, posteriormente se cambió a la Calle DOMICILIO 2 de Zaragoza.
- En el momento de su constitución fue nombrado administrador único de la misma ADMINISTRADOR 1, domiciliado en Zaragoza, en DOMICILIO 3.
- El objeto social de la entidad es "la compra, promoción, construcción o explotación de inmuebles, así como su venta posterior, la

construcción por cuenta propia o ajena, así como la urbanización de toda clase de terrenos", y, asimismo, "elaboración de todo tipo de proyectos de construcción y de instalaciones industriales". La entidad figura dada de alta desde el 30 de diciembre de 2002 en el epígrafe de actividades económicas 50110 "Construcción completa, reparación de inmuebles".

- La entidad tiene abiertas las varias cuentas bancarias en distintas ciudades (Bilbao, Zaragoza y Madrid).
- La entidad presentó ante la Diputación Foral de Bizkaia el 30 de enero de 2008 el modelo 390 del ejercicio 2007 correspondiente al 4º trimestre y resumen anual resultando una cantidad a devolver de 12.346,50 euros, si bien, el 2 de mayo de 2008 presentó un escrito (al que acompaña fotocopia del libro de IVA soportado y repercutido) mediante el que rectificaba el importe solicitado hasta elevarlo a 90.989,15 euros.
- El 15 de septiembre de 2008 la entidad presentó ante al AEAT modelo 036 de declaración censal modificando el domicilio fiscal a la Calle DOMICILIO 2 de Zaragoza. En la casilla correspondiente al representante de la entidad, figura como tal REPRESENTANTE.
- Con fecha 18 de septiembre de 2008 se emite informe por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia en el que se concluye que la empresa ENTIDAD, S.L. no se encuentra ubicada en la Calle DOMICILIO 1 de Bilbao sino en la Calle DOMICILIO 2 de Zaragoza, desde el 1 de enero de 2007.
- Con fecha 26 de septiembre de 2008 se remite propuesta de rectificación del domicilio fiscal a la Delegación Especial de País Vasco de la AEAT desde Bilbao a Zaragoza, con fecha de retroacción 1 de enero de 2007.
- Con fecha 16 de marzo de 2009 la AEAT admite como correcto el cambio del domicilio

propuesto, en cambio, no acepta la retroacción.

- Con fecha 21 de mayo de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia remite nuevamente a la AEAT su propuesta, insistiendo en retrotraer sus efectos a 1 de enero de 2007. Con fecha 20 de julio de 2009 la AEAT manifiesta que sigue aceptando el cambio de domicilio, pero reitera su rechazo a la retroacción propuesta; tal comunicación se realiza, a través de correo electrónico el día 4 de agosto de 2009.
- Con fecha 23 de octubre de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia notificó a la AEAT acuerdo del día anterior por el que se decide plantear conflicto ante esta Junta Arbitral, en relación con la rectificación del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD, S.L., con efectos desde el 1 de enero de 2007.

La Junta Arbitral del Concierto acordó la admisión a trámite del conflicto el 20 de diciembre de 2010, de lo cual se dio traslado tanto a la AEAT como a la entidad interesada; ambas han presentado alegaciones, la primera el 11 de febrero de 2011 y la segunda el 23 de junio de 2011.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Antes de pronunciarnos sobre la cuestión de fondo debatida, es preciso hacerlo sobre la alegación de extemporaneidad del planteamiento del conflicto formulada por la AEAT.

El artículo 13 del RJACE establece que en los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

"1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se 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. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

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.

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral".

Por su parte, el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico establece:

"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Admi-

nistraciones 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 ésta 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".

Puesto que este apartado nueve se remite al apartado seis del artículo 43 del CE, procede transcribir su contenido que es el siguiente:

"Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 111 del capítulo 111 de este Concerto Económico".

Es importante destacar que lo que disponen los apartados nueve y seis del artículo 43 del Concerto Económico es idéntico a lo que establecen los apartados 5 y 6 del artículo 43 del Convenio Económico, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, según redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio. Los traemos a colación porque sobre su interpretación, o mejor, sobre la interpretación de los artículos reglamentarios que los desarrollan se ha pronunciado el Tribunal Supremo.

Pues bien, el artículo 14 de la Junta Arbitral del Convenio Económico, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, establece que en los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

"1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, recla-

mando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico. En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos o disposiciones viciadas, así como los fundamentos de derecho. En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez. Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atiende el requerimiento de inhibición en el plazo de treinta días hábiles desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atiende la declaración de incompetencia de la otra Administración. En los casos a que se refiere el apartado 5 del artículo 43 del Convenio Económico, transcurrido el plazo de dos meses a que dicho apartado se refiere 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.

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de quince días hábiles a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral."

Es evidente, pues, la semejanza entre lo dispuesto en el artículo 13.1 de esta Junta Arbitral y el artículo 14.1 de la Junta Arbitral del Convenio. Hay una diferencia, lógica y sin importancia, cuál es la remisión a un artículo legal distinto, en el pri-

mero al apartado nueve del artículo 43 de la Ley del Concierto, en el segundo al apartado 5 del artículo de la Ley del Convenio. Existe una segunda diferencia, intrascendente a los presentes efectos, cuál es que en un caso se habla de un mes y en el otro de quince días hábiles. Salvo esas diferencias, lo demás es igual, y siendo así, no tenemos por menos que aplicar en esta ocasión la doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011 que declara la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses, pero sobre todo la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, F.J. Sexto, que, por su transcendencia reproducimos:

"A juicio de la Junta Arbitral, en todos los casos de conflicto, según expreso mandato del arto 14.2 del Reglamento, éstos han de promoverse en el plazo de quince días hábiles desde la desestimación expresa o rechazo tácito por silencio del requerimiento o la propuesta.

Sin embargo, es lo cierto que el arto 14.2 se refiere sólo al plazo de interposición del conflicto positivo, pues alude al cómputo desde la ratificación expresa o tácita de la competencia, en cuanto la Administración requerida puede contestar de forma expresa inhibiéndose o manteniendo la competencia o bien puede guardar silencio y no dar contestación al requerimiento, en cuyo caso se considera que transcurrido el plazo de 30 días se entiende rechazado el requerimiento quedando así expedita la vía para el planteamiento del conflicto propiamente dicho.

Ante esta realidad, carece de sentido mantener que el plazo de 15 días establecido tiene que aplicarse también en los supuestos de cambio de destino (sic), y que el mismo tiene carácter preclusivo, porque el arto 43.5 prevé un procedimiento amistoso que, si no culmina con éxito, deriva en la Junta Arbitral para que determine dónde debe considerarse domiciliada una persona física o jurídica, debiendo significarse que el Reglamento sólo prevé que

una vez transcurrido el plazo de dos meses que tiene la Administración requerida para contestar ya no es necesario otro trámite para poder plantear el conflicto, por lo que la propia solicitud de cambio de domicilio abre la vía, si es rechazada, para interponer conflicto ante la Junta Arbitral.

Por otra parte, a esta conclusión se llega, porque la situación en el caso de los conflictos de competencia positivos es muy distinta a los conflictos sobre el domicilio de los contribuyentes. En el primer caso, nos encontramos con una Administración que considera que otra está ejerciendo una competencia de aplicación de los tributos que no le corresponde, y que reacciona frente al acto o disposición que, a su juicio, perjudica su competencia, siendo lógico entender que el plazo tanto para formular el requerimiento previo como el conflicto en caso de rechazo expreso o tácito, tiene carácter preclusivo, por lo que el incumplimiento del mismo hace decaer la acción procesal al tener que equipararse este plazo a los establecidos para formular recursos ante los Tribunales de Justicia. En el segundo caso, cambio de domicilio, no se parte de la existencia de una actuación previa de una Administración, que obligue a reaccionar a otra reclamando la competencia, sino de una simple discrepancia sobre el domicilio de los contribuyentes, que se intenta resolver de forma amistosa, y que sólo en caso de disconformidad se atribuye a la Junta Arbitral la resolución de la discrepancia.

Ya nos hemos pronunciado sobre la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses.

La misma solución ha de entenderse aplicable al plazo de interposición del conflicto, por lo que nada impide que ante una resolución extemporánea que rechace la propuesta de cambio de domicilio pueda acudir a la Junta Arbitral en el plazo de quince días desde el conocimiento de la decisión desestimatoria adoptada.

Asimismo nada impide que, en caso de falta de respuesta en el plazo establecido, cuando así lo estime oportuno la Administración que promovió el cambio, pueda entender desestimada tácitamente la propuesta de cambio y promover formalmente el conflicto, aplicando la normativa general sobre el silencio negativo, sin que en contra pueda invocarse la inseguridad jurídica respecto del obligado tributario a que afecte, pues las consecuencias del retraso en la resolución han de ser invocadas, en su caso, en relación con la liquidación que practique la Administración que resulte competente".

De los antecedentes reseñados al inicio se desprende que se ha incumplido el plazo de dos meses al que se refiere el artículo 13.1 del RJACE, habida cuenta que con fecha 21 de mayo de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia remitió a la AEAT su propuesta, insistiendo en retrotraer sus efectos a 1 de enero de 2007, propuesta que fue rechazada por la AEAT el 20 de julio de 2009, si bien no fue comunicado el rechazo, por correo electrónico, hasta el 4 de agosto de 2009. Ello no ha merecido ningún reproche por parte de la Diputación Foral Bizkaia; en cambio, si ha recibido crítica, en este caso, por parte de la AEAT, quien ha censurado que la Diputación Foral de Bizkaia haya planteado conflicto cuando ya había pasado más de un mes desde que se produjo el rechazo a la fecha de retroacción del cambio de domicilio. Lo que sucede es que, como se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 13 RJACE no se aplica en los supuestos de cambio de domicilio, y no solo eso, no se ha establecido ningún plazo en sustitución del previsto en dicho apartado 2. Naturalmente, si no existe plazo, no puede entenderse que se ha incumplido el requisito procedimental de carácter temporal. En su caso, quien podría quejarse del retraso en el planteamiento del conflicto sería la sociedad interesada, pero como se desprende de la STS de 22 de septiembre de 2011, para que ese retraso tuviera alguna virtualidad sería preciso, en primer lugar, que a la entidad se le hubiera causado indefensión, cosa que no ha

sucedido desde el momento en que durante la tramitación del presente conflicto, por parte de esta Junta Arbitral se le ha dado traslado para que alegara lo que estimase por conveniente, y, tras examinar su escrito depositado en Correos el 23 de junio de 2011, se observa que no formula ningún óbice de carácter procedimental; es más, ni siquiera lo formula con respecto al cambio del domicilio, sino sobre una cuestión distinta, subyacente, cuál es la devolución de saldos pendientes de IVA, pero esa cuestión no es objeto del presente conflicto, y, por tanto, nada diremos al respecto.

2. Rechazada la extemporaneidad del planteamiento del conflicto solo nos queda pronunciarnos sobre la cuestión de fondo. Y, en ese sentido, debemos recordar que la discrepancia se acaba reduciendo a lo siguiente: para la Diputación Foral de Bizkaia el cambio del domicilio ha de retrotraerse al 1 de enero de 2007, en cambio, para la AEAT no procede la retroacción del cambio del domicilio que voluntariamente llevó a cabo la entidad interesada.

3. Hagamos, pues, una recopilación de los hechos y pruebas que en favor de sus pretensiones aducen las dos Administraciones. Ya hemos anticipado que, específicamente, en relación con el cambio de domicilio, nada alega la entidad interesada (ENTIDAD, S.L.)

Por lo que se refiere a la posición de la Diputación Foral de Bizkaia interesa, sobre todo, el Informe, de fecha 18 de septiembre de 2008, realizado por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, puesto que constituye la pieza clave de su argumentación. En él se realizan distintas afirmaciones, siendo las relevantes las que siguen:

- La sociedad está regida y administrada por un administrador único, siendo nombrado en el momento de su constitución D. ADMINISTRADOR 1 domiciliado en DOMICILIO 3, en Zaragoza. Al tiempo de realizar el informe, se asegura, figura en la base de datos como administrador D. ADMINISTRADOR 2, también domiciliado en Zaragoza.

- Las reuniones del órgano de administración y de las Juntas Generales de socios se celebran en DOMICILIO 2, en Zaragoza.
- Los libros de contabilidad debidamente legalizados se encuentran en las oficinas que la sociedad tiene en el local sito en DOMICILIO 2 en Zaragoza, llevándose la contabilidad en el mismo local.
- La entidad tiene abiertas las siguientes cuentas bancarias:
 - Una en el Banco de Santander, en una sucursal sita en Bilbao.
 - Otra en el Banco Español de Crédito en una sucursal sita en Zaragoza.
 - Una más en el Open Bank Santander Consumer, banco on-line con central en Madrid.
 - Otra más en la Caja de Ahorros de la Inmaculada de Aragón, en una sucursal sita en Zaragoza.
 - Una más en el ING, banco on-line con central en Madrid.
 - y otra más en Bankinter S.A. en una sucursal sita en Zaragoza.

Las facturas expedidas se emiten en DOMICILIO 2 en Zaragoza, conservándose archivadas en el mismo lugar.

Las facturas recibidas y la correspondencia se reciben en dicho local de Zaragoza y en él se conservan.

La plantilla de la sociedad está formada por dos trabajadores, encontrándose su centro de trabajo en Zaragoza. Los contratos de trabajo fueron firmados en dicha ciudad. También en esta ciudad se confeccionan las nóminas, y en ella, asimismo, se guardan las copias de las mismas.

La actuario se personó en el domicilio social declarado en Bilbao y comprobó que se trata de un

piso cerrado, afirmando un vecino que así se encuentra desde hace tiempo.

La sociedad desde el 2003 mantenía un domicilio de notificaciones en Zaragoza, y aunque el cambio de domicilio social se realizó en 2008, el cambio efectivo se había producido anteriormente, realizándose toda la facturación del ejercicio 2007 desde Zaragoza, y asimismo, desde esa ciudad, que es donde también residen sus socios, se lleva a cabo la dirección de sus negocios.

En apoyo de esas pretensiones se adjunta la siguiente documentación:

- Diligencia de constancia de hechos fechada en Bilbao el 2 de septiembre 2008 firmada por la actuario y un vecino relativa a la visita al edificio sito en DOMICILIO 1 de Bilbao.
- Libro de facturas expedidas y recibidas en 2007.
- "pantallazo" de la base de datos de la Diputación Foral de Bizkaia de la consulta realizada el 1 de julio de 2008 referida a los administradores de la entidad, en el que figura como tal el Sr. ADMINISTRADOR 2, con domicilio en Zaragoza.
- "pantallazo" de la base de datos de la Diputación Foral Bizkaia de la consulta realizada el 1 de julio de 2008, referida a las participaciones en dicha sociedad en la que aparece el Sr. ADMINISTRADOR 2 con un porcentaje de participación de 1,00 Y el Sr. ADMINISTRADOR 1 con un porcentaje de participación de 99,00.
- Certificado fechado el 21 de abril de 2008 de dos apoderados de Bankinter S.A. en la que se indica que la entidad tiene en dicha entidad una determinada cuenta abierta.

Como quiera que la AEAT consideró insuficiente el Informe fechado el 18 de septiembre de 2008, por la Diputación Foral de Bizkaia se realizó un informe ampliatorio fechado el 23 de abril de 2009

en el que se dice lo siguiente: "a los antecedentes y fundamentos jurídicos ya expresados en el mencionado informe, solo cabe añadir que la comprobación de domicilio solicitada a esta actuario corresponde al ejercicio 2007, y todas las circunstancias ya expuestas en el anterior Informe se cumplieron durante todo el año natural, por lo que es claro que el domicilio en el 2007 era Zaragoza, no descartando que los mismos hechos se hubieran producido en ejercicios anteriores y la fecha de retroacción pudiera ser anterior (..) Los contactos telefónicos mantenidos nuevamente con la asesoría de la empresa mantienen que durante todo el ejercicio 2007 el domicilio fue Zaragoza, no pudiendo disponer de información sobre momentos anteriores".

A este Informe ampliatorio no se acompaña ningún documento. La Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito de fecha 21 de mayo de 2009, ratificándose en lo expresado en él textualmente señala "que la sociedad a 1 de enero de 2007 ya estaba domiciliada en Zaragoza, no pudiendo descartar que la fecha a la que se debe retrotraer el cambio de domicilio sea anterior ..."

Frente a todo ello, la AEAT presentó sus alegaciones el 9 de febrero de 2011, en la que, en cuanto al fondo, destaca la ausencia de prueba de los extremos controvertidos tanto en el Informe inicial, fechado el 18 de septiembre de 2008, como en el informe ampliatorio, fechado el 23 de abril de 2009. Por ese motivo, tiene, es improcedente la retroacción del cambio de domicilio al 1 de enero de 2007. Esa aseveración, la sustenta con los siguientes hechos, razonamientos y documentos:

- El 15 de septiembre de 2008, la entidad presentó modelo 036 de traslado de domicilio fiscal desde Bilbao a Zaragoza, calle DOMICILIO 2, acompañando copia de dicho modelo (documento 1).
- En el informe fechado el 18 de septiembre de 2008 de la Diputación Foral de Bizkaia se refleja información de origen desconocido pues no se apoya en ningún documento que tengo valor probatorio.

- La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Aragón emitió Informe fechado el 11 de febrero de 2009, informe que se une al escrito de alegaciones de 9 de febrero de 2011, en el que se reflejan los siguientes datos relevantes para la solución del conflicto:

- La sociedad figura con domicilio fiscal en la DOMICILIO 2 de Zaragoza desde el 6 de agosto de 2008
- Se han realizado dos visitas por Agentes Tributarios al indicado domicilio, que se recogen en diligencias, en ninguna de las cuales se consigue localizar a nadie en la vivienda, manifestando una vecina que el inmueble es nuevo y que se entregaron las viviendas a principios de 2008. Son dos las diligencias que se unen a dicho informe fechadas el 18 de diciembre de 2008 y el 15 de enero de 2009.
- En el Colegio de Arquitectos de Zaragoza consta como visado de fin de obra del mencionado inmueble el 18 de abril de 2007. Se acompaña hoja impresa de la dirección electrónica del catastro relativa a ese inmueble en el que se refleja que se construyó en 2007.
- En el Registro Mercantil de Zaragoza consta como domicilio de la entidad la DOMICILIO 2 de Zaragoza desde el 6 de agosto de 2008. Se acompaña la información registral correspondiente que respalda esa afirmación.
- En el Registro Mercantil consta como administrador único de la empresa ADMINISTRADOR 3, siendo la fecha de nombramiento el 11 de abril de 2008, habiéndose elevado a escritura pública en una notaría de Zaragoza el 21 de abril 2008 y siendo inscrito en el Registro Mercantil el 6 de agosto de 2008. También consta que el apoderado, desde 18 de febrero de 2005, es Ángel Redondo Sancho, habiéndose inscrito

tal nombramiento el 6 de agosto de 2008.

El Informe fechado el 11 de febrero de 2009 concluye que no se han puesto de manifiesto hechos que permitan determinar que el domicilio fiscal y social de la entidad en Zaragoza sea diferente del declarado por ella misma tanto en lo referente a su ubicación como a la fecha desde la que constituye su domicilio (6 de agosto de 2008); en cambio, los hechos comprobados sí permiten concluir que en el año 2007 el domicilio no pudo ser la Calle Homero 20, 2º ya que en ese periodo el edificio en el que afirma que estaba el domicilio estaba aún en construcción.

4. Antes que nada procede realizar una somera referencia a las reglas sobre la prueba, más exactamente, a las reglas sobre distribución de la carga de la prueba. De ellas se desprende que corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia probar los hechos de los que extrae la conclusión jurídica de que procede retrotraer los efectos del cambio de domicilio al 1 de enero de 2007, puesto que esa es su pretensión; por su parte la AEAT, dado que se opone a ella, ha de acreditar que tales hechos son reveladores de una situación diferente, o que junto a ellos existen otros que, valorados en su conjunto, acreditan una cosa distinta. Por tanto, ninguna de ambas partes está dispensada de probar lo que a su derecho convenga. A esta Junta Arbitral, puesto que no se trata de una prueba tasada, le corresponde valorar libremente las alegaciones y propuestas realizadas.

5. A tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada, entre otras, en la STS de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. Efectivamente, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La carga de la prueba es clave cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, debe hacerse la imputación lógica a la parte que quebrantó el "*onus probandi*". Igualmente, como re-

cuerda, entre otras, la STS de 28 de abril de 2001, en relación con la cuestión de la carga de la prueba se han introducido matizaciones en el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza, siendo una de ellas la que proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor. Efectivamente, en la citada Sentencia de 17 de marzo de 1995 se señala que "procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994. En definitiva, concluye la STS de 28 de abril de 2001: "La función que desempeña el artículo 1214 -actual artículo 217 LEC- del Código es la de determinar para quién se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial".

6. En procedimientos de la naturaleza como el que nos ocupa, no podemos dar espaldas a las reglas probatorias específicas que se aplican en materia tributaria, en la medida en que pueden, en ocasiones, servir para declarar probados hechos o situaciones jurídicas, pero, las más de las veces su eficacia será más bien limitada, de suerte que, por regla general, bastarán las reglas generales sobre la prueba. Esta declaración previa que realizamos viene a propósito de la invocación que hacen las Administraciones

interesadas de determinadas presunciones contenidas en la normativa tributaria, tal es el caso de la presunción de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios y de la presunción de certeza de las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas. Ninguna de ambas presunciones puede trasladarse, tal cual, a procedimientos de la naturaleza del que estamos enjuiciando, siquiera sea, - entre otros motivos que pudieran esgrimirse-, por lo siguiente: uno, en relación con la primera presunción, porque solo opera con respecto a los propios obligados tributarios, no con respecto a terceros, como sería el caso de la Diputación Foral de Bizkaia; y dos, en relación con la segunda presunción, porque se ciñe a los hechos contenidos en la diligencia y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, y, en este caso, en ninguna de las diligencias se recogen hechos aceptados por el obligado tributario. Por supuesto, las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de la sociedad interesada, así como las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas, en tanto en cuanto forman parte del expediente y del que derivan hechos relevantes para la decisión del procedimiento (art. 80.1 de la Ley 30/1992), han de ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución (art. 89.1 de la Ley 30/1992). En suma, tales documentos no carecen de valor probatorio; naturalmente que tienen efectos probatorios, pero no gozan del privilegio de presunción de certeza.

7. Según la letra b) del apartado cuatro del artículo 43 del Concerto Económico, a los efectos de éste se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco, "las personas jurídicas y demás entidades sometidas al impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos crite-

rios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado". 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 011, F.J. 3, R29/2011, de 22 de diciembre de 2011, F.J. 2 Y R 3/2012, de 30 de marzo, F.J.3).

Comencemos analizando el resultado de las distintas visitas realizadas tanto por personal dependiente de la Diputación Foral de Bizkaia como de la AEAT a los dos domicilios que ha tenido la entidad. El 2 de septiembre de 2008 personal de Diputación Foral de Bizkaia visita el domicilio en Bilbao de la entidad y en la diligencia que se extiende se pone en boca de un vecino (que firma la diligencia) lo siguiente: "en ese piso vivían unos Sres. mayores que se han ido con su hijo a Zaragoza y que en estos momentos está desocupado". Nótese que la diligencia está extendida en septiembre de 2008 y nótese también que no se concreta cuando sus ocupantes han abandonado el inmueble, por lo que, de ahí, no cabe deducir con certeza nada acerca de cuál es la fecha del cambio de domicilio de la entidad. No mucho más, pero si algo más, consigue la AEAT con sus dos visitas al inmueble sito en Zaragoza, pues en la diligencia se refleja, según manifiesta una vecina, que las viviendas del edificio se entregaron a primeros de 2008. Nótese que nada se dice sobre la fecha de ocupación concreta de dicha vivienda por la entidad, pero se descarta que la ocupación tuviera lugar en 2007. El dato de la ocupación del inmueble que pudiera ser clave tampoco se desprende del visado de fin de obra del Colegio de Arquitectos de Zaragoza, pero es razonable deducir del mismo que la ocupación de la vivienda, en todo caso, tendría lugar después del 18 de abril de 2007. En resumen, ninguna prueba avala que el traslado del domicilio de la entidad se produjera el 1 de enero de 2007. No existe ni un solo indicio de que el cambio de domicilio tuviera lugar en esa fecha; forzosamente, a la vista de lo que se acaba de apuntar, tuvo que ser después.

Con respecto a otros datos que avalarían que, desde el 1 de enero de 2007, que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa ENTIDAD, S.L. está centralizada en Zaragoza, ha de tenerse presente que una serie de datos que quizás, valorados conjuntamente, podrían inclinar la balanza en favor de las tesis de la Diputación Foral de Bizkaia, no pueden inclinarla, porque son meras afirmaciones sin soporte probatorio que lo apoye. En primer lugar, ninguna conclusión determinante hemos de obtener de la titularidad de diversas cuentas corrientes, pues existen en Bilbao, en Madrid y en Zaragoza, es decir, tanto en territorio foral como en territorio común. No se ha probado que al tiempo de realizar el informe por parte de la Diputación Foral de Bizkaia (18 de septiembre de 2008) el administrador fuera D. Juan Ramón ADMINISTRADOR 2, domiciliado en Zaragoza, más bien se ha probado que en esa fecha lo era D. ADMINISTRADOR 3. No logra probar la Diputación Foral de Bizkaia, como pretende, que las reuniones del órgano de administración y de las Juntas Generales de socios se celebraran en C/Homero nº 20, 2º A, en Zaragoza y tampoco que los libros de contabilidad debidamente legalizados se encontrasen en las oficinas que la sociedad tiene en el local sito en C/Homero nº 20, 2º A en Zaragoza, llevándose la contabilidad en el mismo local. Asimismo, no se logra probar por la Diputación Foral de Bizkaia que las facturas expedidas se emitiesen en DOMICILIO 2 en Zaragoza (repárese que se adjunta el Libro de facturas expedidas y recibidas en 2007, pero que no se adjuntan las facturas, y, por tanto, no se puede comprobar si el domicilio que se refleja en ellas es el de Zaragoza o el de Bilbao) y que se conservasen archivadas en el mismo lugar, como tampoco se prueba que las facturas recibidas y la correspondencia se recibiesen en dicho local de Zaragoza y en él se conservasen, y, asimismo, carece de soporte probatorio la afirmación de que la plantilla de la sociedad estaba formada por dos trabajadores, encontrándose su centro de trabajo en Zaragoza, que los contratos de trabajo fueron firmados en dicha ciudad y que en esa misma ciudad se confeccionan las nóminas y se guardan las correspondientes. Igualmente inconsistente, desde el punto de vista probatorio, es la referencia a las llamadas telefónicas a una ase-

oría de Zaragoza, que, supuestamente, realiza gestiones para ENTIDAD, S.L.

Como hemos dicho antes cada una de las dos Administraciones ha de probar lo que a su derecho convenga. La Diputación Foral de Bizkaia ha intentado probar que el cambio de domicilio ha de retrotraerse al 1 de enero de 2007 y no lo ha conseguido; por su parte, la AEAT ha tratado de desvirtuar ese intento de la Diputación Foral de Bizkaia y lo ha conseguido, pues ha puesto en evidencia la endeblez probatoria de las alegaciones de está. Lógicamente, como no podía ser de otra forma, la AEAT se apoyó en la declaración de cambio de domicilio presentada por la entidad, extremo que no ha logrado desacreditar la Diputación Foral de Bizkaia, a tenor de lo que antes hemos dicho. Es más, esa declaración de cambio de domicilio del 6 de agosto de 2008, es coherente con otros datos que han sido aducidos por la AEAT cuales son que en el Registro Mercantil de Zaragoza consta como domicilio de la entidad el de la C/Homero nº 20 de Zaragoza desde el 6 de agosto de 2008 y no antes, y también que en esa fecha, la de 6 de agosto de 2008, es cuando se eleva a escritura pública el nombramiento de D. ADMINISTRADOR 3 como administrador único de la empresa, datos ambos que, unidos al anterior, interpretamos como indicativos de que esa fecha del cambio de domicilio fiscal es real. El propio comportamiento de la entidad ENTIDAD, S.L. en el marco de este proceso avala la posición de la AEAT. La entidad no se ha pronunciado, expresamente, sobre la polémica que mantienen ambas Administraciones (se ha limitado a insistir en que aún no se ha producido la devolución de las cuotas soportadas deducibles en 2007), pero su silencio, sobre esta cuestión, viene a reafirmar, tácitamente, que dicho cambio de domicilio se produjo en la fecha en que presentó la declaración y no en otra anterior. La carga de la prueba es clave cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes y, puesto que es la Diputación Foral de Bizkaia la que pretende probar que el cambio de domicilio ha de retrotraerse al 1 de enero de 2007, si no lo logra, como es el caso, sobre ella han de recaer las consecuencias desfavorables para sus pretensiones.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Que no procede retrotraer al 1 de enero de 2007 el cambio de domicilio desde Bilbao, DOMICILIO 1, a Zaragoza, Calle DOMICILIO 2, realizado por ENTIDAD, S.L.

Objeto del conflicto: Domicilio fiscal del sujeto pasivo (DFA, CFN y territorio común)

Resolución R 12/2012 Expediente 8/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de septiembre 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 Álava frente a la Comunidad Foral de Navarra sobre el domicilio fiscal de las sociedades ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), ENTIDAD 2, S.L. (NIF: -----) y ENTIDAD 3, S.L. (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 8/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto, que fue planteado mediante un escrito de la Diputación Foral de Álava de fecha 22 de marzo de 2010, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 29, versa sobre el domicilio fiscal de las sociedades ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), ENTIDAD 2, S.L. (NIF: -----) y ENTIDAD 3, S.L. (NIF: -----) (en adelante "las entidades"). La Diputación Foral de Álava pide implícitamente (ya que el escrito de planteamiento no contiene un *petitum* expreso) a esta Junta Arbitral que declare que el domicilio fiscal de las sociedades relacionadas (en adelante, "las entidades") no se encuentra en el declarado por ellas, DOMICILIO 1, de Vitoria-Gasteiz, sino en DOMICILIO 2, en Pamplona.

Previamente al planteamiento de conflicto, la Diputación Foral de Álava dirigió el 24 de septiembre de 2009 al Gobierno de Navarra una propuesta de cambio de domicilio en el sentido indicado, a la que respondió negativamente el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN) por resolución de 25 de febrero de 2010, recibida por la Diputación el 3 de marzo.

La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en su sesión celebrada el 24 de junio de 2011.

2. Mediante escrito de 9 de junio de 2010, registrado el siguiente día 11, el Director General de la AEAT manifiesta que habiendo tenido conocimiento del planteamiento del presente conflicto y teniendo en cuenta que el 100% del inmovilizado de las entidades se encuentra en Albacete y la eventual aplicación de lo dispuesto en el artículo 43. Cuatro, c) del Concierto Económico, solicita que se tenga por planteado el conflicto también frente a la AEAT y subsidiariamente que se admita a la AEAT como interesada en el mismo. La Junta Arbitral tuvo por personada a la AEAT y el 5 de octubre de 2011 la emplazó para la formulación de alegaciones.

3. El 7 de noviembre de 2011 se registró de entrada en la Junta Arbitral escrito de alegaciones de la AEAT fechado el 3 de noviembre. En dicho escrito la AEAT solicita a la Junta Arbitral que acuerde la inadmisión del conflicto respecto de la AEAT y subsidiariamente que declare que el domicilio fiscal de las entidades no se encuentra localizado en Albacete.

4. El 7 de diciembre de 2011 tuvo entrada en la Junta Arbitral escrito de alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra de fecha 2 de diciembre, en el que este organismo rechaza en primer lugar la competencia de la Junta Arbitral del Concierto para conocer del presente conflicto. Subsidiariamente expone los argumentos en los que se basa su posición de que el domicilio fiscal de las entidades no está en Navarra.

5. Puesto de manifiesto el expediente, formularon alegaciones la Diputación Foral de Álava, la Hacienda Territorial de Navarra y el representante de las entidades.

La primera lo hizo por medio de escrito de 1 de marzo de 2012 (registrado el día 2) por el que el Director de la Hacienda Foral alavesa remite informe del Servicio de Inspección de igual fecha que contiene una exposición de la postura de ese organismo.

Las alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra están contenidas en un escrito de 2 de marzo de 2012 de su Directora Gerente, registrado de entrada en la Junta Arbitral el 7 de marzo de 2012, en el que el citado organismo se ratifica, en primer lugar, en su afirmación de la falta de competencia de esta Junta Arbitral, en la que consiste su única pretensión ante ésta. Expone, sin embargo, "en aras del principio de colaboración" algunas consideraciones en defensa de su posición opuesta a la de la Diputación Foral de Álava, de las que afirma que carecen de eficacia vinculante y "[e]n ningún caso deben tomarse, por tanto, en un sentido técnico, como alegaciones sustantivas destinadas a suscitar debate y pronunciamiento expreso sobre el fondo del asunto".

Por último, D. REPRESENTANTE, en calidad de representante de las entidades, presentó un escrito de fecha 12 de marzo de 2012, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 13, en el que en primer lugar "hace suyas y suscribe plenamente" la posición tanto de la AEAT como del Gobierno de Navarra acerca de la competencia de la Junta Arbitral. Por otra parte, aduce diversos argumentos en sustento de su posición y concluye pidiendo a la Junta Arbitral que declare que el domicilio fiscal de las entidades está en Álava "y, por tanto y dado el carácter ejecutivo de sus Resoluciones, que la DFA proceda a devolver el IVA solicitado".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En cuantas ocasiones se han planteado ante esta Junta Arbitral conflictos frente a la Comunidad Foral de Navarra ésta ha aducido con iguales razonamientos la falta de competencia de este órgano para conocer de tales conflictos, por lo que la Junta Arbitral ya ha tenido oportunidad de rechazar dicha alegación en sus resoluciones R10/2011, de 20 de enero de 2011 (expediente 15/2008), R22/2011, de 27 de septiembre de 2011 (expediente 5/2009), R7/2012, de 11 de mayo de 2012 (expediente 36/2008) y, por último, R10/2012, de 26 de julio de 2012 (expediente 7/2010).

En el Fundamento de Derecho 3 de la resolución R7/2012, de 11 de mayo de 2012 (expediente

36/2008) resumíamos los argumentos del Gobierno de Navarra de la manera siguiente:

- 1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- 2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.
- 3º. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.
- 4º. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de

las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".

- 5º. Tanto el artículo 51.1.b del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- 6º. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaban entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.
- 7º. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.
- 8º. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa,

La Diputación Foral de Álava invoca contra los anteriores argumentos la doctrina establecida por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 y afirma que el conflicto está debidamente residenciado en la Junta Arbitral del Concierto, al haberse observado el procedimiento establecido en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, de acuerdo con cuyo artículo 11, d) dicha Junta es competente por razón de la materia.

Por nuestra parte, en las resoluciones precedentes antes citadas basábamos nuestra competen-

cia en el artículo 66.Uno del Concierto Económico, a tenor del cual es competencia de esta Junta

"a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

Y afirmábamos que "ningún precepto del Concierto Económico excluye de manera absoluta la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establecen claramente la competencia de esta Junta Arbitral para '[r]esolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma",

Añadíamos seguidamente que "[e]n apoyo de la interpretación gramatical que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las

Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo" (F.O. 6).

2. La AEAT alega otra causa de inadmisión del conflicto en su escrito de fecha 3 de noviembre de 2011. Recuerda la AEAT que, de acuerdo con los artículos 43.Nueve del Concierto Económico y 13 RJACE, en los conflictos sobre el domicilio es necesario que la Administración que promueva el cambio de domicilio traslade su propuesta a la otra Administración y que ésta manifieste su disconformidad expresa o tácitamente. Considera la AEAT que el presente conflicto aunque formalmente dirigido contra la Hacienda Tributaria de Navarra se plantea también, aunque sea subsidiariamente, contra la AEAT, por cuanto el escrito de planteamiento alega que el 100% del inmovilizado de las entidades se encuentra en Albacete, por lo que, si se estimase aplicable el criterio subsidiario del tercer inciso de la letra b) del artículo 43.Cuatro del Concierto Económico -el escrito de la Diputación Foral de Álava cita erróneamente la letra c) de dicho artículo y la AEAT no corrige este error-el domicilio de las entidades se situaría en territorio común. Afirma la AEAT que "afectando el conflicto a la AEAT, aunque sea subsidiariamente, no debió admitirse a trámite el conflicto respecto a la pretensión subsidiaria, en lo relativo a la ubicación de los inmovilizados, sin antes haber hecho a la AEAT el requerimiento de inhibición previsto en el Concierto Económico". Añade la AEAT que esta omisión constituye una "absoluta inobservancia de los trámites previos para el planteamiento del conflicto contra la AEAT y, en consecuencia, procede inadmitir el mismo en esta pretensión".

En contra de lo que afirma la AEAT no hay un conflicto planteado frente a ella; el único conflicto existente es el planteado frente a la Comunidad Foral de Navarra. Carece de sentido la idea de un conflicto "subsidiario", que surgiría si la Junta Arbitral resolviese, aplicando el criterio subsidiario del artículo 43.Cuatro, b) del Concierto Económico, declarar que el domicilio de las entidades radica en territorio común. Suponiendo hipotéticamente que tal cosa fuera posible, no cabe imaginar la inadmisión del conflicto respecto a una de sus eventuales resoluciones. Esta preten-

sión equivaldría a excluir *a limine* una resolución por el hecho de afectar a uno de los interesados. Hay que excluir, sin embargo, esa hipótesis. Como dice la Diputación Foral de Álava en su escrito de alegaciones de 1 de marzo de 2012 (págs. 13 Y sig.), el conflicto se plantea entre dos Administraciones, que en el presente caso son las de Álava y Navarra; el criterio subsidiario del lugar en que radique el mayor valor del inmovilizado únicamente es aplicable para resolver el conflicto entre esas dos Administraciones y no para situar el domicilio fiscal en el territorio de una tercera que no es parte de dicho conflicto. Acierta la Diputación alavesa cuando afirma que al establecer ese criterio subsidiario "[p]robablemente el legislador estaría pensando que el inmovilizado se encontraría en uno o en el otro territorio de las administraciones en conflicto, decidiendo el empate a favor del que tuviera mayor parte del inmovilizado".

La Diputación añade que "[e]l literal del texto del Concerto Económico conduce a otra eventual conclusión"; no obstante, esta interpretación literal no es sostenible, como se deduce del artículo 2.9 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava, citado por la Diputación, que es del tenor siguiente:

"El domicilio fiscal de los sujetos pasivos será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, se entenderá que las entidades tienen su domicilio fiscal en Álava cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Álava un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos".

La misma restricción está implícita en la norma paralela del artículo 8.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), apro-

bado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, referida al territorio español, en el que tiene que ser residente la entidad para que en él radique su domicilio fiscal. En otros términos, la aplicación del criterio subsidiario, precisamente por tener este carácter, no puede llevar a fijar el domicilio fiscal de una entidad en un lugar en el que no pueda radicar la gestión administrativa y la dirección de sus negocios por no existir en el lugar en que radique la mayor parte del inmovilizado el menor indicio de dicha gestión o dirección. Por eso sería inconcebible que una de las dos Administraciones en las que sí están presentes indicios de realización de la gestión administrativa o dirección de los negocios propusiese a la Administración en cuyo territorio radica la mayor parte del inmovilizado el cambio de domicilio a ésta o le plantease un conflicto por esta causa. Esto es, en definitiva, lo que sostiene la AEAT cuando alega que "resulta evidente que en Albacete ni es necesaria ni existe estructura administrativa alguna (y mucho menos directiva) [...] lo que conduce a descartar Albacete como el lugar donde pudieran desarrollarse la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las sociedades" (subrayado del original), y cuando añade que "no es necesario acudir a este criterio residual para la determinación del domicilio fiscal de [las entidades] puesto que tienen claramente localizada la dirección control y gestión de su actividad en un lugar que no es Albacete".

En el presente conflicto, la inexistencia de inmovilizado en cualquiera de los dos territorios impide recurrir al criterio subsidiario y, por consiguiente, estimar que existe un conflicto "subsidiario" frente a la AEAT, sobre cuya admisión o inadmisión sea posible pronunciarse. La posición de la AEAT en el presente conflicto no es, pues, la de parte sino la de mero interesado y en esta calidad acordó la Junta Arbitral su personación. La inexistencia de un conflicto frente a la AEAT se pone también de manifiesto en el carácter negativo de la pretensión subsidiaria de ésta: que la Junta Arbitral declare que el domicilio fiscal de las entidades no se encuentra localizado en Albacete. Es obvio, en efecto, que las resoluciones de la Junta Arbitral no pueden tener este contenido declarativo puramente negativo.

3. La cuestión de fondo del presente conflicto consiste en determinar, sin referencia a un período determinado, dónde radica el domicilio fiscal de las entidades. No es objeto de este conflicto, por el contrario, la competencia para la devolución del IVA, por más que ésta pueda estar determinada por el domicilio fiscal de las entidades afectadas por él. No procede, en consecuencia, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la devolución del IVA, como pretenden las entidades interesadas.

La cuestión objeto del conflicto ha de resolverse por aplicación del artículo 43.Cuatro, b) del Concierto Económico, que 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 diversas resoluciones en las que se planteaba esta cuestión hemos partido de la consideración de que 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 R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008, y R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008).

4. Del expediente resultan los hechos y circunstancias que resumidamente se exponen a continuación.

El lugar en el que la Diputación Foral de Álava sostiene que se encuentra el domicilio fiscal de las entidades, DOMICILIO 2, de Pamplona, es el domicilio social y fiscal de la sociedad ENTIDAD

4, S.L. (NIF -----). Son socios de esta entidad D. SOCIO 1, residente en San Bartolomé de Tirajana (Gran Canaria) y D. SOCIO 2, residente en DOMICILIO 3 de Pamplona. El representante de las entidades afirma en su escrito de alegaciones de 7 de marzo de 2012 que "no son los únicos socios de ENTIDAD 4, S.L. y ninguno de ellos alcanzan [sic] el 50% de participación en la misma, ni directa ni indirectamente". No indica concretamente cuál es la participación de cada uno de ellos o la conjunta de ambos.

Las entidades se dedican a la producción de energía eléctrica de origen fotovoltaico en unas instalaciones sitas en un "campo solar" ubicado en Campollano (Albacete). Según la Diputación Foral de Álava, son socios de las tres entidades D. SOCIO 3, con 3.005 participaciones de 1 Euro, El representante de las entidades afirma en su repetido escrito de 12 de marzo de 2012, pág. 3, que "[d]e conformidad con lo dispuesto en los artículos 42 al 49 del Código de Comercio se ha de decir que ENTIDAD 4, S.L. no constituye Grupo con las Interesadas [las entidades]". y D. SOCIO 2, con una participación de 1 Euro. Sin embargo, las entidades manifiestan en su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012 que a partir de 29 de diciembre de 2009 el accionariado de dichas sociedades es el siguiente: D. SOCIO 4, con el 29,94%, D. SOCIO 2, con el 0,03%, y D. SOCIO 3, con el 70,03%. En dicho escrito se indica que D. REPRESENTANTE es empleado de ENTIDAD 4, S.L. Por su parte, D. SOCIO 4 es contable de esta misma entidad y empleado de ella.

El representante de las entidades afirma en su repetido escrito de 12 de marzo de 2012, pág. 3, que "[d]e conformidad con lo dispuesto en los artículos 42 al 49 del Código de Comercio se ha de decir que ENTIDAD 4, S.L. no constituye Grupo con las Interesadas [las entidades]".

El escrito de planteamiento escribe la gestión de las empresas de energía de origen fotovoltaico en los siguientes términos:

"Tienen una gestión muy simple, dado que no tienen margen de maniobra en la ordenación de la producción ni determinación del precio

de venta de la energía producida (regulada por Real Decreto) ni en la elección efectiva del cliente. Se limitan a la contabilización de las facturas emitidas, estando el control de la energía producida en la planta solar, cuyo control lo realiza un prestador de servicios "a pie de instalación", verificada por el propio cliente (Iberdrola en este caso). La contabilización y conservación de facturas, actividad de escasa entidad, es un puro ejercicio instrumental que puede realizar el titular o un gestor contable.

La nula capacidad de maniobra de este tipo de instalaciones las aproxima más a inversiones financieras que a verdaderas estructuras de producción de bienes y servicios".

El domicilio social y fiscal declarado de las entidades, DOMICILIO 1, de Vitoria-Gasteiz corresponde a un centro de actividad económica de ENTIDAD 4, S.L. Las entidades no disponen en dicho domicilio de oficina propia ni alquilada, ni de equipación de oficina ni informática (ordenador) propios; tampoco disponen de trabajadores. La documentación se encuentra archivada en un cuarto cerrado de un pabellón industrial en DOMICILIO 4, de Vitoria-Gasteiz, propiedad de ENTIDAD 4, S.L. dedicado al almacenamiento de andamiaje y material de construcción.

La contabilización de las facturas de las entidades se realiza por D. EMPLEADO, empleado de ENTIDAD 4, S.L., el cual crea los asientos contables y remite la documentación para su archivo. La contabilidad, que no existe en soporte papel, no es accesible de forma permanente a través de los equipos informáticos, ya que se encuentra en un servidor de acceso restringido en Pamplona en el que se alojan las contabilidades del grupo ENTIDAD 4. D. EMPLEADO no tiene acceso a la contabilidad si no se le autoriza por control remoto. La contabilidad es supervisada en Pamplona por D. SOCIO 4, contable de ENTIDAD 4, S.L. y empleado de esta entidad, antes del archivo definitivo de la documentación en Vitoria. D. EMPLEADO no tiene ningún apoderamiento de las entidades y no existe gerente ni apoderado de las entidades.

La Diputación Foral de Álava sostiene que la documentación mercantil (libros de actas y de socios) no se encuentra en el domicilio social de las entidades ni en el almacén de DOMICILIO 4 de Vitoria, basándose en manifestaciones de D. EMPLEADO recogidas en una diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral que documenta una visita al domicilio social de las entidades el 9 de julio de 2009 (acompaña al escrito de planteamiento del conflicto). Un informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra de 15 de enero de 2010, unido como Documento número 2 a su escrito de 2 de diciembre de 2011, recoge la manifestación de D. ASESOR, asesor fiscal de las entidades, en un escrito de 9 de noviembre de 2009, de que en el almacén de DOMICILIO 4 se encontraban las escrituras de constitución, CIF, alta censal en Álava, liquidación de ITP-IOs y libros de actas, añadiendo que "[t]odo eso estaba en una misma caja de color negro, no en los archivos que revisó el inspector. El Sr. EMPLEADO con esa documentación tramitó en la Diputación de Álava todas las claves de usuario de las diferentes sociedades para la presentación telemática de impuestos".

En su escrito de alegaciones de 1 de marzo de 2012, la Hacienda Territorial de Álava enumera las cuentas bancarias con las que operan las entidades, de las que 7 están abiertas en sucursales de Pamplona y 4 en San Sebastián. Observa la Diputación que '[c]ada sociedad limitada opera con sus propias cuentas bancarias, siendo denotativo que las oficinas donde tienen abierta cuenta coincide con las ciudades donde tiene establecimiento abierto la sociedad ENTIDAD 4, S.L., esto es Pamplona, Vitoria, San Sebastián y Madrid. Las sociedades ENTIDAD 1, S.L., ENTIDAD 2, S.L. y ENTIDAD 3, S.L. únicamente tienen cuentas en Pamplona y San Sebastián".

5. En su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012, D. REPRESENTANTE, en calidad de representante de las entidades, hace las siguientes manifestaciones, además de las ya recogidas en los anteriores fundamentos de Derecho:

- Que los medios materiales y humanos se utilizan al servicio de las entidades aunque no sean propios y no retribuidos.

- Que los libros de contabilidad se diligencian y presentan en el Registro Mercantil de Álava.
 - Que la diligencia de la Diputación Foral de Álava [de 9 de julio de 2009], "como único sustento de la posición de la DFA, resulta que se realiza en una determinada y concreta fecha y se pretende que, referida a un momento concreto, sirva de cobertura para sustentar todos los días y circunstancias acontecidas desde sus distintas fechas de constitución (Febrero 2008) hasta ese día, presumiendo, sin base alguna, que las cosas son y siempre han sido iguales e inalterables y que, en el tiempo, siempre han sido así, que ha transcurrido y es como dice, lo que en contraste con la vida real no deja de ser una falacia".
 - Que en la citada diligencia no se indica, "lo que es taxativamente necesario, el carácter o representación con que interviene EMPLEADO, salvo si se acepta como válido, 'a sensu contrario', que no tiene ninguna relación con las Interesadas [entidades] y, excepto, por lo que la propia 'Diligencia' más adelante recoge, y haciendo constar que lo actuado en la misma no tiene acomodo en los conceptos de representación voluntaria o representación legal dado que es el actuario quien, sin previo aviso y entendemos que siguiendo instrucciones de sus superiores, se persona en la calle DOMICILIO 1, bajo, Vitoria- Gasteiz, y no que EMPLEADO realice una comparecencia 'motu proprio'".
 - Que la Inspección de la Hacienda Foral de Álava no indaga sobre el hecho de las veces que se produce la presencia física en Vitoria y, en particular en la calle DOMICILIO 1, de REPRESENTANTE, también empleado de ENTIDAD 4, S.L. que opera efectivamente en Álava, aunque él tenga su domicilio en Pamplona, pero sólo a 93 Km. de Vitoria-Gasteiz (habitualmente en el entorno de los 45 minutos). "Que en todo ello cuenta, y mucho, la facilidad propia de poder ir por la mañana y regresar por la tarde o, incluso, ir y volver en la misma mañana o en la misma tarde, atendiendo a la proximidad y buenas vías de comunicación existentes".
 - Que la presencia de D. REPRESENTANTE es prácticamente innecesaria para llevar la dirección efectiva del negocio, cosa que hace EMPLEADO.
 - Que EMPLEADO es quien atiende al actuario y suscribe la diligencia, lo que, por otra parte es lógico al ser él quien lleva la dirección efectiva y la gestión administrativa de las entidades, en línea con lo previsto en el artículo 236 de la Ley de Sociedades de Capital, que contempla expresamente la figura del administrador de hecho.
 - Que la falta de apoderamiento de EMPLEADO podría privar de valor probatorio a la diligencia.
- 6.** Se acompañan al citado escrito del representante de las entidades tres actas notariales de manifestaciones. En la primera, de 1 de marzo de 2012, anotada por un notario de Albacete, se documentan las hechas por un representante de la entidad ENTIDAD 5, S.A. en el sentido de que esta sociedad tiene suscritos contratos de mantenimiento con las entidades y que "en caso de incidencia o para cualquier asunto relacionado con el mismo, la persona válida de contacto, para decidir en nombre y representación de [las entidades] es EMPLEADO ...".
- La segunda, levantada por el notario de Vitoria D. NOTARIO con fecha 6 de marzo, recoge las manifestaciones de D. SOCIO 2 en calidad de representante de ENTIDAD 4, S.L., "cuyo tenor literal consta en el texto escrito que me entrega [...] y que dejo incorporado a la presente formando parte integrante de la misma". En dicho texto se indica en síntesis lo siguiente:
- Que ni D. SOCIO 2 ni ninguna otra persona, física o jurídica, directa o indirectamente, detenta el 50% o más de las participaciones sociales de ENTIDAD 4, S.L.

- Que ENTIDAD 4, S.L. es propietaria de un inmueble en la calle DOMICILIO 1 de Vitoria-Gasteiz, que constituye una delegación estable de la compañía en Álava, lo que hace que él haga frecuentes visitas a esa delegación.
- Que es EMPLEADO quien, realmente, se encarga de llevar "el día a día de la dirección efectiva y la gestión administrativa de las [entidades], considerando también la escasa ocupación que conlleva ejecutar tales funciones y tareas y sin que para su realización, al menos hasta la fecha, haya sido menester (probablemente por la propia casuística de la actividad empresarial de las mismas) otorgarle algún tipo de poder notarial o nombrarle administrador'.

La tercera de las citadas actas, levantada por el mismo notario de Álava que la anterior con fecha 9 de marzo de 2012, documenta las manifestaciones hechas por D. EMPLEADO en el texto escrito que se incorpora al acta. Dichas manifestaciones son resumidamente las siguientes:

- Que está a cargo y lleva la dirección efectiva y la gestión administrativa de las entidades desde antes de su constitución.
- Que no es impedimento para ello no ser empleado de las entidades "al formar parte de la filosofía de una organización austera".
- "Que tomo, personal y directamente, aquí en las dependencias de esas Sociedades, en la calle DOMICILIO 1, en Vitoria-Gasteiz, las decisiones sobre los asientos o apuntes contables a llevar a cabo y materialmente los ejecuto yo mismo, lo que conlleva, a título de ejemplo, contabilizar las facturas de ventas, y las que proceden de los proveedores, en especial las relacionadas con el mantenimiento de las instalaciones, dotación a las amortizaciones, registrar contablemente y ordenar cobros y pagos de facturas en general, así como el control de las liquidaciones bancarias que provienen de los préstamos y sus intereses, y cerrar la contabilidad cada ejercicio y registrar la aplicación del beneficio decidida por los Socios, e incluso la confección y presentación de los respectivos Impuestos sobre Sociedades y las pertinentes Cuentas Anuales, para su depósito en el Registro Mercantil, incluyendo la preparación de las Actas y Certificaciones de las Juntas para la Aprobación de las Cuentas del Ejercicio. Y desde luego hago la preparación y presentación de todas las declaraciones fiscales periódicas que procedan, ya sean del IVA, Informativas, etc., sin que para ejecutar todo ello sea necesario o imprescindible hacerlo en ordenadores o utilizando material propiedad de esas Entidades, sino que utilizo los medios que tengo a mi alcance, en las oficinas sitas en la mencionada calle ...".
- "Que mi actividad de gestión y administración efectiva de esas Sociedades está basada en la plena confianza que se me otorga 'de facto' para ello, apoyado en mi titulación y experiencia profesional, lo que no es ajeno a mi condición de sobrino carnal de SOCIO 2, ejerciendo, de hecho, de Gerente de las mismas (refiriéndome a todas las Sociedades fotovoltaicas cuyo domicilio social y fiscal se ubica en las señas antes indicadas [...]), concepto que cada vez más se está imponiendo, entre otros, en el ámbito tributario, frente a la idea exclusiva del Gerente formal como única figura existente ...".
- Que una parte significativa de la actividad de gestión es el control diario de la producción de cada instalación de cada sociedad mediante la bajada desde la web de ENTIDAD 5, S.A. de las lecturas diarias de los Kw. producidos y su agregación a una base de datos y que sobre esta base de datos el manifestante hace diversos análisis relativos a la producción.
- Que otra parte fundamental de la gestión es la elaboración de los planes financieros para el control de la liquidez mensual de cada sociedad y establecer las previsiones anuales del servicio de la deuda de cada una de las instalaciones.

- Que respecto a la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Álava hace constar lo siguiente:

- Que hace de forma personal todos los trabajos administrativos, "desconociendo, como no puede ser de otra forma, dónde están todos y cada uno de los documentos que afectan a dichas Sociedades".
- Que los contratos y documentos, contables y no contables, se archivan y luego se guardan en locales sitos en Álava.
- Que se limita a crear los documentos contables, lo que significa hacer la contabilidad.

- "Que, en consecuencia, quiero dejar claro que, desde el principio y hasta la fecha, de forma constante y continuada, toda la dirección y gestión administrativa del negocio de las susodichas Sociedades la ejecuto yo personalmente, mediante las tareas necesarias que al respecto hago en mi lugar de trabajo diario sito en la sede social y fiscal de las mismas, en la calle DOMICILIO 1, en Vitoria-Gasteiz".

7. Es indudable que una parte de la gestión administrativa de las entidades se lleva a cabo en su domicilio social y fiscal declarado en Vitoria y que una parte considerable de esa gestión consiste en tareas contables. Sin embargo, de los hechos y circunstancias descritos en los apartados precedentes resulta que estas tareas tienen un alcance más bien limitado y subordinado. Así lo indica el hecho de que la contabilidad sea supervisada por el contable de ENTIDAD 4, S.L. o que esté situada en un servidor informático que no está permanentemente accesible a D. EMPLEADO, persona que realiza dichas tareas. En las manifestaciones de esta persona en acta notarial se hace una enumeración prolija de dichas tareas, que, sin embargo, no logra persuadir de que en su conjunto no exceden de las comunes de llevanza de la contabilidad. El carácter limitado

de estas actividades se reconoce por el mismo representante de las entidades, D. REPRESENTANTE, el cual afirma en su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012 (pág. 6) que las funciones de dirección y gestión administrativa de las entidades ocupa a D. EMPLEADO "normalmente una parte pequeña de su jornada". Por su parte, D. SOCIO 2 declara en sus manifestaciones notariales que éste se encarga de llevar "el día a día de la dirección efectiva y la gestión administrativa" de las entidades, y añade que ejecutar tales funciones y tareas conlleva "escasa ocupación", lo cual justificaría, en su opinión, que no haya sido necesario otorgarle ninguna representación.

Pero aunque se admitiese que la contabilidad se lleva en el domicilio social de las entidades en Vitoria, ello no sería por sí sólo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades. En efecto, la organización de estas empresas no se explica sin la pertenencia de las entidades a un grupo empresarial o societario, constituya éste o no un grupo mercantil, hecho que no ha sido controvertido en el procedimiento de conflicto y que el representante de las entidades se limita a negar sin más prueba. En efecto, sin dicha pertenencia no podría entenderse que las entidades utilicen gratuitamente el inmueble, material de oficina y personal pertenecientes a ENTIDAD 4, S.L.

Tampoco se entiende que la persona que supuestamente lleva a cabo la gestión y dirección de las entidades carezca de todo vínculo con éstas y no ostente ningún tipo de representación de ellas. La dirección de una empresa consiste esencialmente en la adopción de decisiones sobre su actividad y funcionamiento, por lo que es inverosímil que se realice por una persona ajena a la sociedad. Cuestión distinta es, naturalmente, la representación para los actos de mero trámite, que se presume en el caso de los tributarios (art. 46.3 LGT). De aquí que, a pesar de las enfáticas afirmaciones sobre la llevanza de la gestión y dirección de las entidades por D. EMPLEADO, en el escrito de 12 de marzo de 2012, firmado por D. REPRESENTANTE en calidad de representante de las entidades, se afirme que

éste, administrador único de las entidades y empleado de ENTIDAD 4, S.L., realiza actividades de esa naturaleza, si bien se pretende hacer ver que las realiza en Vitoria, para lo cual supuestamente se desplaza con frecuencia a esta ciudad desde Pamplona, lo cual tampoco es plausible si se considera que es en esta ciudad donde radica la infraestructura de ENTIDAD 4, S.L., que al parecer es la utilizada como empresa de servicios del grupo.

Se llega de este modo a la conclusión de que la dirección de las empresas se realiza en Pamplona. La gestión administrativa y la dirección de los negocios no son criterios separables y en caso de discrepancia entre una y otra, que en el presente caso es sólo parcial, debe tener preferencia la segunda, como lugar donde se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa. Ello nos lleva a concluir en el presente caso que el domicilio fiscal de las entidades está situado en el lugar donde se realiza la dirección de los negocios de las entidades, es decir, en el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 4, S.L., DOMICILIO 2, de Pamplona.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de las entidades ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), ENTIDAD 2, S.L. (NIF: -----) y ENTIDAD 3, S.L. (NIF: -----) está situado en DOMICILIO, 2, de Pamplona.

