

### Objeto del conflicto - Domicilio fiscal

#### Resolución R 13/2012 Expediente 9/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de septiembre 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 Murguruza 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 la sociedad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 9/2010.

#### 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 la sociedad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----) (en adelante "la entidad"). 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 la entidad no se encuentra en el declarado por ella, 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 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 la entidad 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 la entidad 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 la entidad 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 la entidad.

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 esta. 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 la entidad, presento 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 la entidad 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 Diputacio-

nes 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 suscitaran 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 competencia 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 estas 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.D. 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 la entidad 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 la entidad 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 tramites 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 la entidad 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 pretensión 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 Concierto 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 la entidad 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 ten-

gan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos".

La misma restricción esta implícita en la norma paralela del artículo 8.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aprobado 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 el 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 si 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 par esta causa. Esto es, en definitiva, la 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 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 [la entidad] 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 a 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 pre-

tensión subsidiaria de esta: que la Junta Arbitral declare que el domicilio fiscal de la entidad no se encuentra localizada 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 periodo determinado, donde radica el domicilio fiscal de la entidad. No es objeto de este conflicto, por el contrario, la competencia para la devolución del IVA, por mas que ésta pueda estar determinada por el domicilio fiscal de la entidad afectadas por él. No procede, en consecuencia, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la devolución del IVA, como pretenden la entidad interesadas.

La cuestión objeto del conflicto ha de resolverse por aplicación del artículo 43.Cuatro, b) del Concerto Económico, que dispone lo siguiente:

"A los efectos del presente Concerto 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 este 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 la entidad, DOMICILIO 2, de Pamplona, es el domicilio social y fiscal de la sociedad ENTIDAD 2, 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 la entidad afirma en su escrito de alegaciones de 7 de marzo de 2012 que "no son los únicos socios de ENTIDAD 2, 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.

La entidad se dedica 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 la entidad D. SOCIO 3, que posee una participación de las 3.006 en que esta dividido su capital, y la sociedad ENTIDAD 3, S.L., que posee las 3.005 participaciones restantes. Sin embargo, la entidad manifiesta en su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012, página 3, que a partir de 29 de enero de 2010 la entidad es propiedad de D. REPRESENTANTE, titular del 100% del capital, y con anterioridad había sido propiedad íntegra de ENTIDAD 3, S.L. Desde esa fecha su administrador único es D. REPRESENTANTE, residente fiscal y con vecindad civil en Álava.

El representante de la entidad afirma en su repetido escrito de 12 de marzo de 2012, página 3, que "[d]e conformidad con lo dispuesto en los artículos 42 al 49 del Código de Comercio se ha de decir que ENTIDAD 2, S.L. no constituye Grupo con la Interesada [la entidad]".

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

"Tienen una gestión muy simple, dada 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 (CLIENTE 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 la entidad, DOMICILIO 1, de Vitoria-Gasteiz corresponde a un centro de actividad económica de ENTIDAD 2, S.L. La entidad no dispone en dicho domicilio de oficina propia ni alquilada, ni de equipación de oficina ni informática (ordenador) propios; tampoco dispone de trabajadores. La documentación se encuentra archivada en un cuarto cerrado de un pabellón industrial en DOMICILIO 4, de Vitoria-Gasteiz, propiedad de ENTIDAD 2, S.L. dedicado al almacenamiento de andamiaje y material de construcción.

La contabilización de las facturas de la entidad se realiza por D. EMPLEADO, empleado de ENTIDAD 2, 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 2. D. EMPLEADO no tiene acceso a la contabilidad si no se le autoriza por control remoto. La contabilidad es supervisada en Pamplona por D. CONTABLE, contable de ENTIDAD 2, S.L. y empleado de esta entidad, antes del archivo definitivo de la documentación en Vitoria. D. EMPLEADO no tiene ningún apoderamiento de la entidad y no existe gerente ni apoderado de la entidad.

La Diputación Foral de Álava sostiene que la documentación mercantil (libros de actas y de socios) no se encuentra en el domicilio social de la entidad 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 la entidad 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 numero 2 a su escrito de 2 de diciembre de 2011, recoge la manifestación de D. ASESOR, asesor fiscal de la entidad, 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 opera la entidad, de las que 7 están abiertas en sucursales de Pamplona y una en Vitoria. 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 2., esto es Pamplona, Vitoria, San Sebastián y Madrid".

**5.** En su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012, D. REPRESENTANTE, en calidad de representante de la entidad, 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 la entidad 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' mas 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, 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 SOCIO 2 "también administrador de ENTIDAD 2, S.L. y de otras entidades que operan, efectivamente, en Álava, aunque él tenga su domicilio en Pamplona, pero solo 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. SOCIO 2 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 la entidad, 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 la entidad tres actas notariales de manifestaciones. En la primera, de 1 de marzo de 2012, levantada por un notario de Albacete, se documentan las hechas por un representante de la entidad ENTIDAD 4, S.A. en el sentido de que esta sociedad tiene suscritos contratos de mantenimiento con la entidad 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 [la entidad] 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 2, 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 2, S.L.

Que ENTIDAD 2, 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 la entidad desde antes de su constitución.

Que no es impedimento para ello no ser empleado de la entidad "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 [as relacionadas con el mantenimiento de las instalaciones, dotación a [as 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 esta imponiendo, entre otros, en el ámbito tributario, frente a la idea exclusiva del Gerente formal como única figura existente...".

Que una parte significativa de is actividad de gestión es el control diario de la producción de cada instalación de calla sociedad mediante la bajada desde fa web de ENTIDAD 4, 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 do 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, "descono-

ciendo, 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 la entidad 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 2. S.L. que esté situada en un servidor informático que no esta 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 la entidad, 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 la entidad 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 la entidad, y añade que ejecuta 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 la entidad en Vitoria, ello no sería por sí solo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. En efecto, la organización de estas empresas no se explica sin la pertenencia de la entidad a un grupo empresarial o societario, constituya este o no un grupo mercantil, hecho que no ha sido controvertido en el procedimiento de conflicto y que el representante de la entidad se limita a negar sin más prueba. En efecto, sin dicha pertenencia no podría entenderse que la entidad utilicen gratuitamente el inmueble, material de oficina y personal pertenecientes a ENTIDAD 2, S.L.

Tampoco se entiende que la persona que supuestamente lleva a cabo la gestión y dirección de la entidad carezca de todo vínculo con estas 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 la entidad por D. EMPLEADO, en el escrito de 12 de marzo de 2012, firmado por D. REPRESENTANTE en calidad de representante de la entidad, se afirme que D. SOCIO 2 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 2, S.L., que al parecer es la utilizada como empresa de servicios del grupo.

D. SOCIO 2 es el administrador único de ENTIDAD 4, S.L., la cual, a su vez, es administrador de la sociedad ENTIDAD 3, S.L., anterior titular de la totalidad del capital de la entidad (cfr. el escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Álava de 1 de marzo de 2012, pág. 3); es también administrador único de ENTIDAD 2, S.L. La actividad de D. SOCIO 2 en relación con ENTIDAD 1, S.L., sociedad con la que no tiene ninguna relación formal, en lugar de D. REPRESENTANTE, titular desde 2010 de la totalidad del capital de esta entidad y administrador único de la misma, solo se explica por la vinculación de ENTIDAD 1, S.L. al mismo grupo que aquellas dos sociedades.

Se llega de este modo a la conclusión de que la dirección de la empresa 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 solo 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 la entidad está situado en el lugar donde se realiza la dirección de los negocios de la entidad, es decir, en el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 2, S.L.. DOMICILIO 2, de Pamplona.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----) está situado en DOMICILIO 2, de Pamplona.

**Objeto del conflicto - Domicilio fiscal****Resolución R 14/2012 Expediente 24/2012**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de octubre 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 Administración del Estado frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de D. SUJETO PASIVO (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 24/2012.

**I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante un escrito de su Directora General de fecha 6 de junio de 2012, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 7. En dicho escrito se expone que el 6 de marzo de 2012 la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco notificó a la Diputación Foral de Bizkaia, de acuerdo con el artículo 43.Nueve del Concerto Económico, propuesta de modificación del domicilio fiscal de D. SUJETO PASIVO desde la DOMICILIO 1, Barakaldo, Bizkaia, a la DOMICILIO 2, San Sebastián de los Reyes. Madrid, con fecha de 1 de enero de 2007. Indica también el escrito de planteamiento que la mencionada propuesta iba acompañada por sendos informes de las Dependencias de Inspección de las Delegaciones de la AEAT en Madrid y en el País Vasco, de fechas 19 de octubre de 2011 y 24 de febrero de 2012 respectivamente.

Fotocopias de estos informes se adjuntan, junto con otros documentos, al escrito de planteamiento. En estos documentos se recogen las pruebas en las que la AEAT basa su postura

acerca del domicilio del Sr. SUJETO PASIVO, como fundamento jurídico de la cual invoca lo dispuesto en el artículo 43 del Concerto Económico:

"Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concerto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...]. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

[...]

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

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco".

Afirma el escrito de planteamiento que "transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concerto, la Diputación Foral de Bizkaia no ha contestado a la propuesta realizada. Conforme al artículo 13.1

del Reglamento de la Junta Arbitral se entiende pues que ésta discrepa sobre el cambio de domicilio fiscal con la fecha de retroacción que había propuesto la AEAT".

El escrito de planteamiento termina con la solicitud a la Junta Arbitral de que declare que D. SUJETO PASIVO ha tenido su domicilio fiscal en DOMICILIO 2, San Sebastián de los Reyes, Madrid, desde el 1 de enero de 2007 hasta la actualidad.

2. Antes incluso de que el presente conflicto fuese admitido a trámite, tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 13 de septiembre de 2012 un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia fechado el anterior día 12, en el que manifiesta que con fecha 12 de septiembre de 2012 se dictó por el Director General de Hacienda acuerdo por el que se decide el allanamiento de la Diputación Foral de Bizkaia en el presente conflicto "por pérdida sobrevenida de su objeto al haber aceptado la Diputación Foral la rectificación del domicilio fiscal del obligado tributario propuesta por la Agencia Estatal de Administración Tributaria". En consecuencia, pide a la Junta Arbitral que declare terminado el conflicto.

Se acompañan al citado escrito el mencionado acuerdo del Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia y la propuesta de 12 de septiembre de 2012 del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral que sirvió de fundamento a dicho acuerdo. En este segundo documento se hacen las siguientes observaciones de interés: que a su fecha la Junta Arbitral no había comunicado todavía a la Hacienda Foral de Bizkaia la admisión a trámite del conflicto, y que con fecha del 26 de julio de 2012 el Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia había dictado acuerdo por el que se aceptaba la rectificación del domicilio fiscal propuesto por la AEAT, lo que determina la pérdida del objeto del conflicto y la procedencia del allanamiento de la Diputación.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En vista del allanamiento de la Diputación Foral de Bizkaia no le queda a esta Junta Arbitral sino aceptarlo, sin que sea obstáculo para ello que la figura del allanamiento como forma de terminación del procedimiento no esté prevista ni en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por R. D. 1760/2007, de 28 de diciembre, ni en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable con carácter supletorio. En resoluciones precedentes, como la R 28/2011, de 22 de diciembre, expediente 20/2010, hemos recurrido a la figura próxima del desistimiento, que sí prevé la Ley 30/1992 en su artículo 91.2, el cual establece que "[l]a Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento". Señalábamos allí que, a diferencia del allanamiento, el desistimiento no requiere un pronunciamiento expreso del órgano administrativo en cuanto al fondo del asunto, aunque ello evidentemente no altera las consecuencias materiales que se derivan de la resolución.

2. Aparte del acuerdo sobre la terminación del procedimiento en el sentido expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, es oportuno formular aquí algunas consideraciones sobre el curso del procedimiento que dio lugar al planteamiento de este conflicto. Este planteamiento hubiera podido evitarse si la AEAT hubiera tenido conocimiento antes de interponerlo de que la posición de la Diputación Foral de Bizkaia era coincidente con la suya. La interposición se debió al temor de la AEAT, no del todo infundado, de que el transcurso del plazo de dos meses previsto en el apartado Nueve del artículo 43 del Concierto Económico fuese considerado un rechazo tácito de la Diputación a su propuesta de cambio de domicilio y que, en consecuencia, dicho transcurso determinase el inicio del plazo de un mes para el planteamiento del conflicto estable-

cido por el artículo 13.2 RJACE, rebasado el cual éste sería extemporáneo.

Da pie para esta interpretación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 13.1 RJACE:

"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".

La interpretación expuesta, unida a la brevedad del plazo de dos meses, puede dificultar o incluso imposibilitar que la Administración destinataria de la propuesta de cambio de domicilio fiscal adopte una posición ante ella, aun en supuestos relativamente claros como el que es objeto del presente conflicto. También puede impedir o dificultar en algunos casos la indispensable participación del interesado en el procedimiento de cambio de domicilio. En el presente caso se observa que, en lo que resulta del expediente, esta participación no ha tenido lugar. En definitiva, la situación derivada de la mencionada interpretación hace inviable en la práctica el procedimiento "amistoso" esbozado en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico, frustrándose así la finalidad de este precepto.

Sin embargo, la referida interpretación ha sido desautorizada por el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 22 de septiembre de 2011 (rec. 2429/2007) y 7 de junio de 2012 (rec. 9/2011), cuya doctrina hemos tenido oportunidad de exponer ampliamente en nuestra reciente resolución A 11/2012, de 28 de septiembre, expediente 15/2009). Las citadas sentencias fueron dictadas en relación con el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y el Reglamento de su Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo. No obstante, su doctrina es plenamente aplicable a las normas aplicables al País

Vasco, dada su exacta coincidencia con las de Navarra, con la única diferencia de que el plazo establecido por el Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio para el planteamiento del conflicto es de quince días en lugar de un mes.

En síntesis, la referida doctrina del Tribunal Supremo es la siguiente: En primer lugar, la sentencia de 22 de septiembre de 2011, Fundamento de Derecho Cuarto, establece que la vulneración del plazo de dos meses exigido por el artículo 43.5 del Convenio Económico (coincidente con el 43.Nueve del Concierto) no puede considerarse causa de nulidad de pleno derecho, en los términos del arto 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pues para que dicho incumplimiento hubiera producido ese efecto, además de concurrir cualquiera de las circunstancias enumeradas en tal precepto, debió haber colocado al interesado en una situación en la que le hubiera sido imposible alegar o defenderse, causándole indefensión.

Por su parte, la sentencia de 7 de junio de 2012, Fundamento de Derecho Sexto, resuelve que el plazo establecido para la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral (quince días en el caso de Navarra-arto 14.2 de su Reglamento;-un mes en el del País Vasco -arto 13.2 RJACE) se refiere sólo al plazo de interposición del conflicto positivo, pero que "carece de sentido mantener que el plazo de 15 días establecido tiene que aplicarse también en los supuestos de cambio de destino [sic; debe querer decir "domicilio"], y que el mismo tiene carácter preclusivo, porque el arto 43.5 [coincidente con el 43.Nueve del Concierto] 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".

La conclusión a la que llega la citada sentencia es que la misma irrelevancia del plazo para responder a la propuesta de cambio de domicilio afirmada en la sentencia de 22 de septiembre de 2011 "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".

La discrecionalidad que el Tribunal Supremo confiere a la Administración promotora del cambio de domicilio está evidentemente limitada por la buena fe, de manera que no podrá tener por desestimada la propuesta de cambio hasta tanto no se haya pronunciado definitivamente sobre ella la Administración interpelada, tras agotar las posibilidades de acuerdo en el procedimiento amistoso establecido en el artículo 43.Nueve del Concierto.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### **ACUERDA**

1º. Aceptar el allanamiento de la Diputación Foral de Bizkaia en el conflicto planteado por la AEAT sobre el domicilio fiscal de D. SUJETO PASIVO (NIF: -----).

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

**Objeto del conflicto - Competencia para la realización de actuaciones de comprobación relativas al Impuesto sobre Sociedades**

**Resolución R 15/2012 Expediente 23/2010**

En la Villa de Bilbao, a 29 de noviembre 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 contra la Administración Tributaria del Estado, sobre si esta última es competente para la realización de actuaciones de comprobación limitada en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1, S.A., (C.I.F. -----), "relativas al Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Consolidación Fiscal, Ajuste artículo 12.8 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio", reguladora del Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, "así como para la realización de las posteriores actuaciones de liquidación e imposición de sanción derivadas de las mismas".

**I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 25 de junio de 2010, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 28 de junio de 2010.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º. El 22 de enero de 2010 la AEAT notificó a ENTIDAD 1, S.A. un requerimiento mediante el cual se iniciaba un procedimiento de gestión tributaria, en concreto de comprobación limitada, cuyo alcance se circunscribía a "[c]omprobar la justificación documental acreditativa de la fecha

de adquisición y de las cantidades consignadas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades como corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones en entidades no residentes artículo 12.8 de la N.F. a efectos de dar cumplimiento a la Decisión de 28 de octubre de 2009 de la Comisión Europea, sin que dicha comprobación se extienda a los restantes elementos de hecho relativos a las operaciones ni a su valoración".

2º. El 25 de enero de 2010 el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales del País Vasco de la AEAT remitió un correo electrónico a la Subdirectora de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa en el que le decía: "A fin de ejecutar convenientemente la decisión de Comisión Europea de 28/10/09, estamos realizando la comprobación de diversas entidades susceptibles de haber amortizado el fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones de entidades de la UE, por lo que te ruego que en base al artículo 4 del Concerto Económico inspeccionéis a los contribuyentes de vuestra competencia del listado que te anexo". A dicho correo se acompañaba un listado en el que figura la ENTIDAD 1, S.A.

La Decisión de la CE C(2009) 8107 final, de 28/10/09, "relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras", a la que se refería el correo electrónico, concluyó que "[e]l régimen de ayudas ejecutado por España conforme al art. 12.5 del Real Decreto Legislativo nº 4/2004 de 5 de marzo de 2005 que consolidó las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicado ilegalmente por el Reino de España infringiendo el artículo 88; apartado 3, del Tratado, es incompatible con el mercado común a efectos de las ayudas concedidas a los beneficiarios al realizar adquisi-

ciones intracomunitarias", y ordenó la recuperación, en determinados supuestos, de las deducciones practicadas por los obligados tributarios que se habían aplicado el beneficio fiscal controvertido.

- 3º. El 5 de febrero de 2010 la Inspección tributaria de la DFG citó a ENTIDAD 1, S.A. para comparecer en sus dependencias el día 11 de febrero de 2010, al objeto de realizar actuaciones de verificación y constatación en relación: "[a]l ajuste extracontable efectuado por el concepto Adquisición de Participaciones (Art. 12.8 NF 7/1996) declarado en el Impuesto sobre Sociedades, modelo 200, correspondiente al ejercicio 2008".
  - 4º. El 5 de febrero de 2010 tuvo entrada en la AEAT un escrito de ENTIDAD 1, S.A., fechado el 3 del mismo mes y año, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Gipuzkoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades".
  - 5º. Por oficio de 15 de abril de 2010 la AEAT requirió de nuevo a ENTIDAD 1, S.A. la documentación solicitada, señalándole que "el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma (...) según establece el art. 14 de la Ley 12/2002 (sic) y la inspección se realiza por la Diputación Foral competente (...) en virtud de lo dispuesto en el art. 19 de la misma Ley 12/2002 (sic), pero la Gestión del Impuesto es compartida y conjunta, según el art. 18 de la mencionada Ley (sic). En consecuencia la AEAT es competente para realizar este requerimiento de datos en el seno de este procedimiento de Comprobación Limitada, en el marco de un procedimiento de gestión tributaria".
  - 6º. El 27 de abril de 2010 se presentó ante la AEAT un nuevo escrito de ENTIDAD 1, S.A., fechado el mismo día, en el que se reiteraba en sus manifestaciones anteriores referentes a la incompetencia de la AEAT para iniciar el procedimiento de comprobación limitada y en el que manifestaba que el 11 de febrero de 2010 la sociedad aportó a los actuarios de la DFG que se personaron en su domicilio, entre otra documentación, copia del escrito de fecha 3 de febrero de 2010, que había presentado a la AEAT el 5 de febrero de 2010, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Guipúzcoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades".
  - 7º. El 30 de abril de 2010 la AEAT recibió por fax, remitido desde la DFG, copia de la citación remitida a ENTIDAD 1, S.A. por la Inspección tributaria de la DFG comunicándole el inicio de las actuaciones y emplazándole para comparecer el 11 de febrero de 2010, en el que consta diligencia de notificación firmada por representante del obligado tributario.
  - 8º. Con fecha 5 de mayo de 2010 la Inspección de Tributos de la DFG emitió un informe referido a las actuaciones de comprobación realizadas ante ENTIDAD 1, S.A. en el que concluía que la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 sobre la amortización de los fondos de comercio no es aplicable a la normativa fiscal guipuzcoana ni, por ello, a las deducciones aplicadas por tal concepto por entidades sujetas a la normativa guipuzcoana, como era el caso de que se trataba.
- El informe fundaba su conclusión en la diferente redacción con la que la LIS (artículo 12.5) y la Norma Foral reguladora del IS en Gipuzkoa (artículo 12.8) tenían regulada la deducción del fondo de comercio financiero. La normativa estatal solo la admitía cuando se derivaba de adquisición de participaciones de entidades no residentes en territorio español, a diferencia

de la normativa guipuzcoana que no condicionaba la deducción a que las adquisiciones fueran de entidades no residentes. En base a tal diferencia, la Inspección de la DFG concluía en su informe que: "[s]iendo este carácter selectivo de la normativa estatal la motivación que la Comisión ha esgrimido a la hora de declarar la incompatibilidad del 12.5 con el mercado común, esta Inspección entiende que en el artículo 12.8 de la Norma Foral no se dan las mismas condiciones, ni siquiera similares, para aplicar la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 28 de octubre de 2009".

- 9°. El 13 de mayo de 2010 la AEAT notificó al obligado tributario la apertura del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional derivada del procedimiento de comprobación limitada por el concepto tributario "Impuesto sobre Sociedades, Grupo consolidado" del ejercicio: 2008, así como "Acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador". En la propuesta de liquidación se hacía constar que "se ha eliminado la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes, artículo 12.8 de la N.F."
- 10°. El 14 de mayo de 2010 se recibió en la AEAT el informe emitido por la inspección tributaria de la DFG el 5 de mayo de 2010 consecuente a las actuaciones realizadas ante ENTIDAD 1, S.A. en el que concluía que la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 sobre la amortización de los fondos de comercio no es aplicable a la normativa fiscal guipuzcoana ni, por ello, a las deducciones aplicadas por tal concepto por entidades sujetas a normativa guipuzcoana.
- 11°. El 19 de mayo de 2010 la DFG notificó a la AEAT requerimiento de inhibición para que cesara las actuaciones de compro-

bación limitada que estaba llevando a cabo en relación con ENTIDAD 1, S.A.

- 12°. El 14 de junio de 2010 la AEAT notificó a ENTIDAD 1, S.A. liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades de 2008, practicada en los mismos términos de la propuesta que le había notificado el 13 de mayo.
- 13°. El 22 de junio de 2010 la AEAT rechazó el requerimiento de inhibición efectuado por la DFG.
- 14°. El 28 de junio de 2010 la DFG presentó ante esta Junta Arbitral su escrito de 25 del mismo mes y año planteando el presente conflicto.
- 3.** En su reunión de 26 de julio de 2011, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado. La notificación se le efectuó el 5 de octubre de 2011. Por escrito de 13 de octubre de 2011 la AEAT solicitó a la Junta la puesta a su disposición de documentación que a su entender faltaba en el Expediente que se le remitió. El 19 de octubre de 2011 la Junta procedió a notificar de nuevo el planteamiento del conflicto acompañándolo de la documentación que se había omitido en la primera remisión y le confirió un nuevo plazo de alegaciones de un mes.
- 4.** El 17 de noviembre de 2011 la AEAT dirigió escrito a esta Junta Arbitral, registrado el 21 de noviembre de 2011, en el que interesaba en primer lugar la inadmisión del conflicto, argumentando la extemporaneidad de su planteamiento, pretensión que fundaba en que, a su juicio, la DFG había conocido -al menos- desde el 11 de febrero de 2010 la existencia de un procedimiento de comprobación gestora iniciado por la AEAT frente a ENTIDAD 1, S.A., y sin embargo no le requirió de inhibición hasta el 19 de mayo de 2010, cuando el plazo de dos meses previsto en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral había vencido el 11 de abril de 2010; y subsidiariamente la desestimación de la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

5. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la DFG, a la AEAT y a la ENTIDAD 1, S.A., solamente la primera formula alegaciones mediante escrito de 24 de febrero de 2012, registrado el mismo día; y sin que la AEAT ni la entidad interesada formularan alegaciones en este trámite.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar si la liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, practicada por la AEAT a ENTIDAD 1, S.A., eliminando la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes que se había aplicado en la autoliquidación, realizada con el manifestado propósito de ejecutar convenientemente la decisión de Comisión Europea de 28/10/09 sobre amortización de los fondos de comercio, es o no ajustada al marco competencial que delimita el Concierto Económico.

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión, es preciso examinar la alegación relativa a la extemporaneidad planteada como causa de inadmisión por la AEAT.

Alega la AEAT que la DFG le requirió de inhibición el 19 de mayo de 2010, y que dado que, a su entender, ésta había conocido -al menos- desde el 11 de febrero de 2010 la existencia de un procedimiento de comprobación gestora iniciado por la AEAT frente a ENTIDAD 1, S.A., en aquella fecha ya estaba sobrepasado el plazo máximo de dos meses previsto en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral como límite para formularlo.

En efecto, el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, dispone que "[e]n 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 caso de que se trata, la pretensión de la AEAT de que la DFG había conocido el inicio de sus actuaciones de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 del obligado tributario ENTIDAD 1, S.A. se funda en la mera manifestación vertida por el propio obligado tributario en un escrito dirigido a la AEAT el 27 de abril de 2010, en el que manifestaba que el 11 de febrero de 2010 la sociedad había aportado a los actuarios de la DFG que se personaron en su domicilio, entre otra documentación, copia de otro escrito que ella misma había presentado a la AEAT el 5 de febrero de 2010, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Guipúzcoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades". Manifestación que no se acompañaba de ninguna diligencia u otro elemento probatorio de su veracidad.

Y en esa tesitura es obligado recordar la validez tan relativa que en orden a la acreditación de hechos con relevancia tributaria se atribuye, en la práctica cotidiana tanto de la AEAT como de las Haciendas Forales, a las simples manifestaciones de los obligados tributarios cuando no se ven refrendadas con otros elementos materiales de prueba, como es el caso. Y, con fundamento en tal evidencia, hay que concluir que no puede darse por acreditado que la DFG conociera desde el 11 de febrero de 2010 que la AEAT había iniciado actuaciones de comprobación limitada frente a ENTIDAD 1, S.A., por el simple hecho de que el representante de esta sociedad así lo manifestara en un escrito dirigido a la AEAT, sin apor-

tación de ningún otro elemento probatorio que refrendara su mera manifestación.

Además, también es de señalar lo poco coherente que resulta desde la posición de la AEAT, el pretender la extemporaneidad del requerimiento sobre tan débil indicio de que la DFG pudiera estar enterada el 11 de febrero de 2010 de las actuaciones iniciadas por la AEAT, cuando lo que sí queda probado en las actuaciones es que la propia AEAT, al dirigirse por escrito a la DFG el día 25 de enero de 2010 solicitándole que iniciara actuaciones inspectoras contra ENTIDAD 1, S.A., no le puso de manifiesto el hecho de que, tres días antes, ella misma ya había notificado a la entidad el inicio de las actuaciones de comprobación limitada.

**3.** En lo que concierne al fondo del asunto, la DFG, tanto en su escrito de planteamiento del conflicto como en sus alegaciones, expone los argumentos en los que funda su pretensión de que la AEAT no es competente para practicar una liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, a ENTIDAD 1, S.A., eliminando la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes que se había aplicado en la autoliquidación, porque se trata de una entidad cuya inspección por dicho impuesto le corresponde a ella en exclusiva a tenor de lo dispuesto en el artículo 19 del Concerto.

Sostiene la DFG que "el sistema de distribución competencial que configura el Concerto Económico en los supuestos de tributación conjunta a varias Administraciones persigue como fin último que sea una única Administración la que delimite la situación tributaria del contribuyente, determinando su conformidad a derecho o, en su caso, la procedencia de su regularización, llevando a cabo, al efecto, las oportunas actuaciones de comprobación o investigación. Y ello hay que entender que debe ser así independientemente de que el órgano que efectúe dichas actuaciones de comprobación o investigación sea un órgano de gestión o un órgano de inspección".

Frente a ello, la AEAT argumenta que si bien el artículo 19 del Concerto Económico, para el caso de las sociedades que tributen a las dos Administraciones, central y foral, atribuye la facultad de inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades a una sola de ellas, el artículo 18 al ordenar que las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda, reserva en el ámbito del procedimiento de gestión, facultades a las dos Administraciones que, por ende, tienen ambas facultades para realizar funciones de comprobación siempre que tal comprobación no sea de carácter inspector.

**4.** Para resolver este conflicto es preciso determinar si una liquidación provisional practicada en un procedimiento de gestión, como la que ha practicado la AEAT, es o no el vehículo adecuado para modificar una autoliquidación, eliminando unas deducciones de la cuota que el obligado tributario se había aplicado en indiscutida congruencia con la normativa vigente al tiempo en que se presentó la autoliquidación, y ello porque la Administración actuante entienda que las deducciones deben eliminarse para ejecutar convenientemente una decisión de Comisión Europea que declara contraria al ordenamiento comunitario una normativa vigente en España.

Se plantea así, en este conflicto, la cuestión de la delimitación del contorno de las actuaciones de gestión y de las de inspección tributarias.

Al abordarla no puede desconocerse la evolución que el término "gestión" ha tenido en la reciente historia de nuestro ordenamiento tributario.

El Informe para la reforma de la LGT, elaborado en Julio de 2001 por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT, se hacía eco precisamente de la evolución que la semántica del concepto "gestión" había sufrido en el curso de las reformas operadas en la vieja LGT en los últimos años de su vigencia.

Decía este Informe: "con la generalización de los pagos a cuenta y las liquidaciones en los impues-

tos estatales mas relevantes, la diferenciación desde un punto de vista estructural entre la comprobación e investigación y la liquidación pierde sentido. En la década de los años ochenta la primera pasa a tener tal importancia que absorbe gran parte de los esfuerzos de la Administración tributaria, lo que se refleja en la modificación del artículo 140 de la Ley 230/1963 por la Ley 10/1985, al atribuir funciones liquidadoras a la Inspección.

En estos años se consolida la distinción entre la gestión en sentido estricto, dedicada básicamente a recibir declaraciones y autoliquidaciones, elaborar y mantener censos, resolver incidentes o tramitar devoluciones; respecto de la inspección, destinada fundamentalmente a la comprobación e investigación.

Esta distinción no llega a tener reflejo expreso en la LGT, pero sí se plasma en otras normas, en algunas posiciones de la doctrina científica y en el lenguaje normalmente utilizado, tanto por los obligados tributarios como por los funcionarios.

A partir de este momento se produce el reforzamiento de la gestión tributaria, lo que lleva, incluso, a atribuir a los órganos que la desarrollan determinadas funciones de comprobación a través de diversas normas, lo que se consagra con la modificación del artículo 123 LGT por la Ley 25/1995."

**5.** Desde la más amplia acepción del término gestión tributaria, parece razonable entender que la misma ampara la función de comprobar las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios para analizar su adecuación a la normativa vigente, e incluso, con algunos límites, la de investigar las operaciones llevadas a cabo por los mismos, para determinar incrementos de la base imponible derivados de informaciones que ye obren en poder de la Administración tributaria.

Ahora bien, lo que no cabe en el procedimiento de gestión es que, haciendo uso de facultades de liquidación provisional correctora, justificadas por una aplicación indebida de la normativa del

impuesto, se modifiquen aspectos determinantes de la deuda tributaria en cuestiones respecto de las que no cabe plantear la menor duda de que el obligado actuó con perfecto sometimiento a las normas que le eran de aplicación, y en razón a argumentos que, como la ejecución de una decisión de la Comisión Europea sobre determinada normativa vigente en España, requieren de una exégesis jurídica compleja.

El modificar autoliquidaciones que fueron practicadas con una adecuación a la normativa vigente que no puede discutirse, y que por ello no son merecedoras del menor reproche, pero que, sin embargo, a juicio de la Administración actuante, han devenido incorrectas por una sobrevenida ilegalidad de la propia normativa nacional que las amparaba, es una función que queda fuera de la actividad administrativa de gestión y que debe incardinarse en la esfera de reserva de la función inspectora.

**6.** Al amparo de lo expuesto, hay que concluir que es la DFG, a quien indiscutidamente corresponde la función inspectora en relación con el Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1, S.A. de 2008, conforme el esquema de distribución competencial que el Concierto establece al respecto, la única Administración competente para proceder a realizar las operaciones jurídico-tributarias de aplicación normativa que corrijan o rectifiquen en derecho los criterios en los que el contribuyente se funde, por una pretendida ejecución de una decisión de la Comisión Europea que ha declarado contraria al ordenamiento comunitario una determinada normativa nacional. Y en suma, que la atribución que, en este caso, se ha de hacer indiscutidamente a la DFG de la facultad de inspeccionar al obligado tributario de que se trata, despliega plena y excluyente eficacia en orden a determinar las deducciones de la cuota que resulten aplicables al obligado tributario, dejando anticipadamente fuera toda concreta actividad administrativa de gestión, hecha con empleo de facultades de determinación provisional por la AEAT, que pueda oponérsele, y ello aunque la DFG ni siquiera hubiere hecho ejercicio de tales facultades inspectoras.

Y ello, al margen de que se comparta o no la interpretación que la Inspección tributaria de la DFG hace, en su informe de 5 de mayo de 2010, sobre el alcance y efectos de la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 referente a la amortización de los fondos de comercio, sobre la normativa fiscal guipuzcoana, que es una cuestión que escapa al ámbito decisorio de esta Junta Arbitral.

7. Pero, además, al margen de lo hasta aquí razonado, la propia secuencia temporal de los antecedentes de hecho relatados ofrece un nuevo argumento que deslegitima la actuación administrativa desplegada por la AEAT al amparo del procedimiento de gestión.

En efecto, tres días después de iniciar su actuación gestora de comprobación limitada, la propia AEAT solicitó de la DFG el inicio de actuaciones inspectoras sobre el obligado tributario, reconociéndole su competencia exclusiva en este orden y asumiendo -hay que entender- que por virtud de la imposibilidad de volver a regularizar los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones inspectoras, incluso aunque hubieran terminado con una liquidación provisional, la conclusión del procedimiento inspector casi con toda seguridad se impondría sobre la conclusión del procedimiento de gestión; si éste concluía antes, porque la ulterior conclusión de la inspección, coincidente o no con la de gestión, sustituiría a ésta; y si la inspección concluía antes porque una liquidación provisional en vía de gestión posterior a aquella terminación no podría practicarse después de una actuación inspectora.

Pues bien, pese a que el 14 de mayo de 2010 la AEAT recibió el informe emitido por la Inspección tributaria de la DFG el 5 de mayo de 2010, con el que se concluían las actuaciones realizadas frente a ENTIDAD 1, S.A. por el Impuesto sobre Sociedades de 2008, el 14 de junio de 2010 la AEAT le notificó su liquidación provisional por el mismo impuesto y ejercicio, en abierta contradicción con la regla general de que una liquidación provisional no puede modificar una actuación conclusiva de la inspección tributaria.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### ACUERDA

Declarar que la Administración Tributaria del Estado no es competente para practicar en el curso de un procedimiento de gestión, la liquidación provisional dictada el 11 de junio de 2010, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, a ENTIDAD 1, S.A., eliminando la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes que se había aplicado en la autoliquidación, realizada con el manifestado propósito de ejecutar convenientemente la decisión de Comisión Europea de 28/10/09 sobre amortización de los fondos de comercio.

**Objeto del conflicto - Domicilio fiscal****Resolución R 16/2012 Expediente 24/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de noviembre 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 Murguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

**ACUERDO**

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) sobre el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD, S.L. (NIF: -----) que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 24/2010.

**I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia por medio de un escrito del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación de fecha 6 de julio de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 10. Se adjunta a dicho escrito acuerdo del Director General de Hacienda de 1 de julio de 2010 por el que decide interponer el conflicto, de conformidad con la propuesta formulada por la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 1 de julio de 2010.

El escrito de planteamiento manifiesta que el conflicto se interpone "en relación con la rectificación del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD, S.L., con NIF: -----, por entender que el mismo se encuentra en Bizkaia desde la fecha de constitución de la sociedad". En iguales términos se expresa la propuesta de acuerdo de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica y el acuerdo de interposición del Director General de la Hacienda Foral. Sin embargo, el "informe sobre la interposición de conflicto ante la

Junta Arbitral del Concierto Económico en relación con la modificación del domicilio fiscal de ENTIDAD, S.L., con NIF: -----" fechado el 28 de junio de 2010, anexo a dicha propuesta, en el que enuncian los argumentos en los que ésta se funda, formula la siguiente conclusión:

"Procede por tanto a juicio del informante, promover en plazo, conflicto ante la Junta Arbitral por considerar que la sociedad ENTIDAD, S.L. (NIF: -----), de acuerdo con las comprobaciones realizadas y las previsiones del Concierto Económico, tiene su domicilio fiscal en Calviá (I. Baleares) en la calle DOMICILIO 1, desde el inicio de la actividad".

2. La AEAT formuló alegaciones mediante escrito de su Director General de 17 de noviembre de 2011, que tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el siguiente día 21. Expone este escrito, en primer lugar, que la sociedad ENTIDAD, S.L. (en adelante ENTIDAD o "la entidad") se constituyó mediante escritura pública de fecha 1 de abril de 1992, fijando su domicilio social en Bilbao (Bizkaia), DOMICILIO 2. Su objeto social es la venta al por menor en grandes superficies y aeropuertos de libros, revistas, objetos de regalo y artículos de confitería.

Del citado escrito, completado con el expediente, resulta que el curso del procedimiento de cambio de domicilio que desembocó en el planteamiento del presente conflicto estuvo jalonado por las siguientes actuaciones principales:

El Servicio de Tributos Locales y Censos Fiscales del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia emitió el 11 de julio de 2008 propuesta de rectificación del domicilio fiscal de ENTIDAD, considerando que éste debía fijarse en la DOMICILIO 1 (sic), Calviá (Illes Balears) desde el inicio de la actividad por la entidad. Dicha propuesta se basa en un informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 24 de junio de 2008.

La Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Bizkaia emitió el 20 de julio de 2009 in-

forme en el que concluye que el domicilio fiscal de la entidad debe situarse en el lugar propuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, pero desde el 15 de julio de 2004, fecha en que socio y administrador único coinciden en la misma persona. Según el citado informe, en esa fecha la sociedad pasa a ser unipersonal, siendo el socio y administrador único -----X, con domicilio fiscal en DOMICILIO 1, Calviá (Illes Balears).

Por medio de escrito de fecha 27 de octubre de 2009 dirigido a la AEAT, la Diputación Foral de Bizkaia "se ratifica en lo establecido en el informe de fecha 24/06/2008, es decir que el domicilio fiscal de [ENTIDAD] se encuentra en Territorio común, de acuerdo con el lugar en que coinciden el domicilio fiscal del administrador y de los socios, sin que se observe en ningún periodo la existencia de administradores con domicilio en el Territorio Histórico de Bizkaia...". El citado escrito se funda en un informe del Servicio de Inspección Tributaria de fecha 7 de octubre de 2009.

Mediante escrito de fecha 17 de junio de 2010, el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT comunica a la Diputación Foral de Bizkaia su postura en el sentido de que "no existen elementos suficientes para establecer el domicilio del obligado tributario en las Islas Baleares desde el inicio de su actividad".

**3.** En sus Fundamentos de Derecho el escrito de alegaciones de la AEAT plantea la siguiente alternativa:

Por una parte, que el objeto del conflicto es el que resulta de los términos literales en que lo formula la Diputación Foral de Bizkaia, es decir, reclamando que el domicilio fiscal de ENTIDAD se encuentra en Bizkaia. En este supuesto, "ninguna objeción podría hacerse desde la AEAT, toda vez que el obligado tributario tuvo desde su constitución el domicilio fiscal en Bizkaia"; es decir, no existiría conflicto alguno.

Por otra parte, "que realmente el objeto del conflicto es el cambio de domicilio del obligado tributario desde el inicio de su actividad desde Bizkaia a Illes Balears". Según esto, la controversia no se refiere al lugar del domicilio fiscal, que ambas Administraciones concuerdan en que se encuentra en la calle de DOMICILIO 1, Calviá (Illes Balears), sino al momento a partir del cual rige este domicilio; es decir, al alcance de la retroacción del cambio de domicilio propuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, que, según ésta, llega hasta el inicio de la actividad de la entidad mientras que en opinión de la AEAT tan sólo se retrotrae al 15 de julio de 2004.

Partiendo del segundo término de la anterior alternativa, la AEAT hace la siguiente afirmación:

"Aplicando a la entidad ENTIDAD, S.L. los criterios fijados por la jurisprudencia existente para determinar dónde se encuentra efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios para, de acuerdo con ello, localizar el domicilio fiscal de la sociedad objeto del presente conflicto, se concluye que, a la vista de los distintos informes y documentos que obran en el expediente, parece evidente que el domicilio fiscal del obligado tributario nunca ha radicado en el territorio foral de Bizkaia al no haberse podido acreditar la existencia en ningún momento desde la fecha de inicio de la actividad económica de la sociedad de una mínima gestión administrativa o actividad económica desarrollada por ésta en dicho territorio. Igualmente tampoco puede situarse en Bizkaia la dirección de los negocios acudiendo al criterio de la actividad o residencia de la administradora única.

En consecuencia, podemos concluir que, de acuerdo con los criterios fijados por la jurisprudencia, resulta evidente que la mayoría de las funciones de "gestión administrativa y dirección efectiva" de ENTIDAD, S.L., como concepto unitario, se localizan en territorio común y, por ello, procede aceptar la propuesta de cambio de domicilio fiscal realizada por la DFB

**si bien -lógicamente- con la fecha de retroacción para aquellos periodos no prescritos".**

(La negrita es del original)

Finalmente, solicita de la Junta Arbitral que "decida si admite el conflicto en sus propios términos (en cuyo caso no existida controversia a la fecha de planteamiento) o, de admitir que se debate el cambio de domicilio de Bizkaia a Illes Balears, la AEAT acepta la propuesta de cambio de domicilio de la entidad **ENTIDAD. S.L. (NIF: -----)**, realizada por la DFB **con la fecha de retroacción para aquellos periodos no prescritos".** (Negrita del original)

4. La Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto en su sesión celebrada el día 27 de septiembre de 2011.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Como cuestión preliminar es necesario determinar el objeto del conflicto. Acerca de esta cuestión, es de señalar que la alternativa propuesta por la AEAT, expuesta en el apartado 3 de los Antecedentes, es sólo aparente. En efecto, es palmario que la Diputación Foral de Bizkaia padeció un error al formular su postura, tanto en el documento dirigido a la Junta Arbitral mediante el cual planteó el conflicto como en la propuesta de acuerdo de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica y el subsiguiente acuerdo de interposición del Director General de la Hacienda Foral. Es un error del tipo denominado tradicionalmente en Derecho civil error obstativo o error en la declaración, consistente en una discrepancia inconsciente entre la voluntad manifestada y la voluntad interna del que formula la declaración (designado frecuentemente con las expresiones latinas lapsus linguae o calami). Entraría también en la categoría de error material conocida en Derecho administrativo. La discrepancia entre la manifestación hecha por la Diputación Foral de Bizkaia en los actos encaminados al planteamiento del conflicto plasmada en los correspondientes documentos y la auténtica posición de esa Institución resulta sin la menor duda de las actuaciones realizadas por ella en el procedimiento

de cambio de domicilio, en las que la Diputación Foral de Bizkaia propuso inicialmente y mantuvo luego sin variación la tesis de que el domicilio fiscal de ENTIDAD no se encontraba en el Territorio Histórico de Bizkaia sino en territorio común, concretamente en el de las Illes Balears, y ello desde el inicio de su actividad por la entidad. Durante el procedimiento de cambio de domicilio la AEAT, si bien aceptó el cambio al territorio común, discrepó de dicha retroacción, sosteniendo que ésta solamente debía alcanzar al 15 de julio de 2004.

El error en cuestión puede y debe ser corregido por la Junta Arbitral ya que puede considerarse un principio general del Derecho que la voluntad real debe prevalecer sobre la declarada cuando la primera consta inequívocamente y la confianza en la declaración no ha causado un perjuicio a su destinatario, circunstancias que concurren en el presente caso. La posibilidad de rectificar el error en este caso encuentra también apoyo en el artículo 105.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable supletoriamente respecto al Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, de acuerdo con el artículo 8 de éste. El artículo 105.2 LRJ-PAC dispone, en efecto, que "[l]as Administraciones Públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos". Aunque este precepto no es directamente aplicable al presente caso, cabe su aplicación analógica, en cuanto manifestación del criterio de irrelevancia en el Derecho administrativo de los errores de esta naturaleza.

2. Eliminado el error sufrido por la Diputación Foral de Bizkaia acerca del objeto del presente conflicto, éste queda reducido a la discrepancia en cuanto a la retroacción del cambio de domicilio mencionada en el apartado anterior. Ahora bien, esta discrepancia también ha desaparecido, puesto que en su escrito de alegaciones de 17 de noviembre de 2011 la AEAT sostiene que "parece

evidente que el domicilio fiscal del obligado tributario nunca ha radicado en el territorio foral de Bizkaia" y, en consecuencia, afirma que "procede aceptar la propuesta de cambio de domicilio fiscal realizada por la DFB", manifestación que formula en acto ("la AEAT acepta la propuesta de cambio de domicilio fiscal realizada por la DFB") en su petitum a esta Junta Arbitral y que equivale a un allanamiento a la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia.

Este allanamiento, sin embargo, parece estar sometido a una restricción: se acepta la propuesta de la Diputación Foral de Bizkaia "si bien - lógicamente- con la fecha de retroacción para aquellos periodos no prescritos". Esta restricción, si realmente fuese tal, impediría la existencia de un verdadero allanamiento y, por tanto, la terminación del procedimiento. En efecto, el allanamiento exige que la renuncia a la oposición a la pretensión del demandante sea total y comprenda todos sus extremos. Lo mismo sucede con el desistimiento por el demandante de su pretensión, que debe abarcar todos los extremos de ésta.

Al no estar contemplado expresamente el allanamiento en la LRJ-PAC, la Junta Arbitral se ha valido de la figura del desistimiento en anteriores procedimientos en los que la Administración frente a la que se planteó el conflicto se allanó expresamente a la pretensión de la Administración promotora; así en las resoluciones R 2/2010, de 20 de diciembre (expediente 34/2008) y R 28/2011, de 22 de diciembre (expediente 20/2010). El artículo 91.2 LRJ-PAC establece que "[l]a Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento". A diferencia del allanamiento, el desistimiento no requiere un pronunciamiento expreso del órgano administrativo en cuanto al fondo del asunto, aunque ello evidentemente no altera las consecuencias materiales que se derivan de la resolución.

**3.** La frase "con la fecha de retroacción para aquellos periodos no prescritos" parece significar

que, a juicio de la AEAT, el efecto del cambio de domicilio no debe extenderse en el pasado a "periodos prescritos", entendiéndose por tales, hay que suponer, los anteriores a cuatro años, que es el plazo de prescripción de los derechos tributarios, tanto según el Derecho común como según el foral de Bizkaia. Ahora bien, este no es un criterio adecuado para determinar el alcance retroactivo de un cambio de domicilio, por las siguientes razones:

- 1) En primer lugar, porque dicho criterio es demasiado impreciso: la expresión "periodo o ejercicio prescrito" se emplea en el lenguaje coloquial pero carece de un significado técnico riguroso. Lo que prescribe no son los ejercicios o periodos, sino los derechos u obligaciones, el plazo de prescripción de cada uno de los cuales tiene su propio día a quo y puede ser interrumpido por causas que afectan singularmente a cada uno de ellos. En consecuencia, la Junta Arbitral no podría determinar la retroacción del cambio de domicilio aplicando este criterio.
- 2) En segundo lugar, porque, aunque pudiesen fijarse con precisión los "periodos no prescritos", esta circunstancia (la no prescripción) es completamente ajena e irrelevante a efectos de la retroacción del cambio de domicilio fiscal. Por esta se entiende el momento del pasado a partir del cual surte efecto dicho cambio y este no puede ser otro que el momento en el cual concurren las circunstancias que determinan el nuevo domicilio. En el caso de las personas jurídicas, esto sucede cuando el domicilio social se traslada al otro territorio, siempre que en el nuevo domicilio esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, o cuando, sin modificarse el domicilio social, se trasladen al otro territorio dichas gestión y dirección (art. 43.Cuatro.b) del Concerto Económico).

Por tanto, la retroacción del cambio del domicilio fiscal determina el momento a partir del cual

se produce, en su caso, la modificación de las competencias de las Administraciones tributarias concurrentes sobre el obligado tributario interesado. Evidentemente, el ejercicio de estas competencias puede, sin embargo, resultar afectado por la prescripción de los derechos que la Administración pretenda hacer valer, pero, como hemos anticipado, se trata de una cuestión ajena a dicha retroacción y, por consiguiente, no puede alterarla. En otros términos, el alcance retroactivo del cambio de domicilio no puede depender de que hayan prescrito o no determinados periodos impositivos (en rigor, unos u otros derechos tributarios); prescripción de los derechos tributarios y retroacción del cambio de domicilio fiscal pertenecen a planos distintos e independientes.

Aplicando las consideraciones precedentes al presente caso, se llega a la conclusión de que la aceptación por la AEAT de la propuesta de cambio de domicilio de ENTIDAD realizada por la Diputación Foral de Bizkaia comprende el periodo de retroacción propuesto por la Hacienda Foral, es decir, desde el inicio de la actividad por dicha entidad, puesto que la alusión a los periodos no prescritos carece de relevancia para la determinación de dicho periodo de retroacción y, por tanto, debe considerarse como no puesta. En consecuencia, dicha aceptación por la AEAT, en cuanto acepta sin restricciones la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia, constituye un allanamiento que produce la terminación de este procedimiento de conflicto.

En definitiva, consideramos que la AEAT se ha allanado a la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia, por lo que a la Junta Arbitral no le resta sino aceptar este allanamiento.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### **ACUERDA**

1º. Aceptar el allanamiento de la AEAT en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD, S.L. (NIF: -----).

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

**Objeto del conflicto - Competencia inspectora en relación con el IS****Resolución R 17/2012 Expediente 17/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de noviembre 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 Murguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

**ACUERDO**

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria acerca de la competencia inspectora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002 y 2003, de las entidades ENTIDAD 1, S.A. (NIF: -----) e ENTIDAD 2, S.A. (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 17/2010.

**I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado mediante un escrito de fecha 20 de mayo de 2010 del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día siguiente. En dicho escrito se comunica que con fecha 18 de mayo de 2010 el Director General de Hacienda de la Diputación adoptó el acuerdo de interponer conflicto ante la Junta Arbitral sobre el asunto que se indica en el encabezamiento de esta resolución, acuerdo del que acompaña copia. Siguiendo el uso de la Hacienda Foral de Bizkaia, se acompaña también al referido escrito la propuesta del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de 18 de mayo de 2010 así como los informes del Servicio de Inspección en los que ésta se basa y el expediente previo, del que, como señala dicha propuesta, resultan los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

ENTIDAD 1, S.A. (NIF: -----) e ENTIDAD 2, S.A. (NIF: -----) formaban un grupo consolidado del que la primera era la entidad dominante. Dicho grupo tributó desde 1994 hasta 2003 (ejercicio cerrado a 31 de octubre de 2003) aplicando la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia.

El 13 de junio de 2007 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en el País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició actuaciones de comprobación inspectora en relación con el Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1 y de ENTIDAD 2, ejercicios 2002 y 2003 (desde el 1 de enero hasta el 31 de octubre), cuyo resultado fue documentado en un acta de disconformidad de fecha 27 de marzo de 2009. Dicha acta determinó unas bases imponibles negativas pendientes de compensación por ENTIDAD 2 a 31 de octubre de 2003 de 457.773,01 Euros.

El acta fundaba la competencia de la Inspección de la AEAT en que el volumen de operaciones en territorio común de ENTIDAD 1, entidad dominante del grupo consolidado, en los ejercicios 2001, 2002 y 2003, excedía del 75 por 100 del total (art. 19.Uno del Concierto Económico), para cuyo cómputo incluía en el territorio común el de la Comunidad Foral de Navarra.

ENTIDAD 2 había presentado la declaración por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003 a la Diputación Foral de Bizkaia, con una cuota a ingresar de 289.885,14 Euros. La deducción de las bases negativas pendientes de compensación dio lugar, sin embargo, a una cuota de 140.651,14 Euros, resultando una cantidad a devolver de 149.234,00 Euros. ENTIDAD 2 solicitó esta devolución a la Hacienda Foral de Bizkaia mediante escrito de fecha 26 de mayo de 2009, registrado de entrada en la Diputación Foral de Bizkaia el 7 de julio de 2009.

En vista de la anterior solicitud, el Jefe de la Sección de Sociedades del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia dirigió un escrito a la Subdirección de Inspección dicha Hacienda Foral con fecha 26 de octubre de 2009 en el que le informó de la referida solicitud y del acta de la Inspección de la AEAT de 27 de marzo de 2009 de la que traía causa, incluido el fundamento en el que ésta basaba la competencia del órgano del Estado. Terminaba diciendo este documento que "[p]or todo lo expuesto, ponemos en vuestro conocimiento la existencia del Acta girada a la entidad por si fuera de aplicación al presente caso lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 12/2002, del Concierto Económico".

Con fecha del 24 de marzo de 2010 el Subdirector de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia remitió al Subdirector de Coordinación y Asistencia Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia informe fechado el día anterior en el que expone los antecedentes del caso, las razones en las que la Inspección de la AEAT basaba su competencia y los argumentos en los que el informante funda su opinión contraria a dicha competencia. El mencionado informe concluye afirmando que resulta procedente remitir a la AEAT el requerimiento de inhibición al que se refiere el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral por falta de competencia en relación con las actuaciones realizadas relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 y 2003 y la incoación del acta a ENTIDAD 1. A propuesta del Subdirector de Coordinación y Asistencia Tributaria el Director General de la Hacienda Foral acordó el 24 de marzo de 2010 requerir de inhibición a la AEAT. Este acuerdo fue registrado de entrada en la AEAT del País Vasco el día 25 de marzo de 2010.

El 26 de abril de 2010 fue registrado de entrada en la Diputación Foral de Bizkaia escrito de la Delegación Especial en el País Vasco de igual fecha, de contestación al requerimiento de inhibición. El escrito rechaza el requerimiento por extemporaneidad del mismo así como por desacuerdo con los criterios de la

Diputación Foral de Bizkaia, en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone.

Finalmente, como ya hemos señalado, el Director General de la Hacienda Foral de Bizkaia acordó el 18 de mayo de 2010 plantear el presente conflicto ante la Junta Arbitral.

**3.** Tiene también interés señalar que ENTIDAD 1 elevó una consulta al Director General de la Hacienda Foral en los siguientes términos: "la cuestión planteada se centra en la interpretación que, a efectos de dicho artículo 14.1 del Concierto Económico, debe realizarse respecto de las operaciones que deban pretenderse realizadas en la Comunidad Foral de Navarra, según lo dispuesto en el artículo 16 de aquél, y, en particular si las operaciones realizadas en la Comunidad Foral se deben entender realizadas en territorio común o en territorio foral a fin de determinar la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades".

Con fecha 4 de agosto de 2004 el Secretario de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia dirigió a ENTIDAD 1 un oficio en el que le informaba de los trámites seguidos por su consulta de acuerdo con el artículo 64 del Concierto Económico: el borrador de contestación se había remitido al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y, junto con el informe de éste, al Ministerio de Hacienda. El criterio mantenido en dicho borrador era que "a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico vigente entre el País Vasco y el Estado, las operaciones realizadas en la Comunidad Foral de Navarra no computan entre las realizadas en territorio de régimen común". El oficio terminaba con el siguiente párrafo: "Como el criterio propuesto por las Administraciones vascas y por la Hacienda Foral de Bizkaia en particular no coincide con el expuesto por parte de la Administración del Estado, la consulta queda pendiente de la convocatoria y reunión de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el artículo 64 del Concierto Económico, no pudiendo contestarse por parte de esta Hacienda Foral entretanto".

Efectivamente, la Directora General de Financiación Territorial del Ministerio de Hacienda, en un escrito de fecha 10 de mayo de 2004, mantuvo un criterio opuesto al de la Hacienda Foral, en el que tras exponer los argumentos en los que apoya su tesis, señala la existencia de una respuesta de la Comisión Coordinadora del País Vasco de 7 de abril de 1995 que sostiene la misma opinión.

**4.** Admitido el conflicto a trámite por la Junta Arbitral en su reunión del 27 de septiembre de 2011, la AEAT formuló alegaciones por medio de un escrito de su Director General de fecha 17 de noviembre de 2011, registrado de entrada el siguiente día 21. Dicho escrito, en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone, termina solicitando de la Junta Arbitral que "declare la inadmisión a trámite del conflicto de competencias promovido extemporáneamente por la DFB y subsidiariamente, en el improbable caso de admitirse a trámite, desestime las pretensiones de la DFB y, en consecuencia, se declare la competencia de la Administración tributaria del Estado para comprobar e investigar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 y 2003 de las entidades ENTIDAD 1, S.A. (NIF: -----) e ENTIDAD 2, S.A. (NIF: -----) conforme a lo dispuesto en el Concierto".

**5.** Puesto de manifiesto el expediente, formuló alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia por medio de escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Tributaria de 2 de mayo de 2012, registrado de entrada el día siguiente, en el que reitera sus argumentos y su petición a la Junta Arbitral de que declare la improcedencia de las actuaciones de la AEAT objeto de la controversia, por corresponder la competencia para las mismas a la Hacienda Foral de Bizkaia.

La AEAT no hizo uso de su derecho a formular alegaciones en este trámite.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

**1.** Es necesario examinar en primer lugar la petición de inadmisión del conflicto formulada por la AEAT. Dicha petición se basa en la extemporaneidad del requerimiento de inhibición formulado por la Diputación Foral de Bizkaia, que resultaría del artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que dispone lo siguiente:

"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".

Afirma la AEAT que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo conocimiento del acta de la Inspección de la AEAT el 7 de julio de 2009, fecha en que ENTIDAD 2 presentó la solicitud de devolución de ingresos indebidos, en la que se indicaba lo siguiente:

"Que en fecha 13 de junio de 2007 se iniciaron actuaciones de comprobación en Inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades de la compañía ENTIDAD 1, S.A. (titular del 99,91% de las acciones de ENTIDAD 2, S.A.) y de la propia ENTIDAD 2, S.A., siendo los ejercicios a comprobar 2002 y 2003 (01/01/2003 a 31/10/2003).

Se adjunta como documento anexo número III copia de la citada comunicación.

Que con posterioridad, en fecha 27 de marzo de 2009, concluyeron las citadas actuaciones de comprobación e Inspección, siendo el resultado de las mismas, un acta firmada en disconformidad por las partes, con número de referencia 71552574.

Se adjunta como documento anexo número IV copia de la citada acta de disconformidad".

La alegación de extemporaneidad ya había sido aducida por la AEAT en su respuesta al requerimiento de inhibición de fecha 26 de abril de 2010, por lo que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo oportunidad de replicar a ella en el informe de su Servicio de Inspección previo al planteamiento del conflicto de fecha 17 de mayo de 2010, incluido en el expediente remitido a esta Junta Arbitral al formalizarse este planteamiento. Los argumentos de la Diputación Foral de Bizkaia son los siguientes:

Que la AEAT inició sus actuaciones ante ENTIDAD 1 el 13 de junio de 2007 y éstas se prolongaron durante 21 meses hasta la incoación del acta con fecha 27 de marzo de 2009. Ni durante este tiempo ni con posterioridad la AEAT informó de sus actuaciones a la Diputación Foral de Bizkaia, incumpliendo el deber de colaboración y los compromisos establecidos en el Anexo XVI de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 sobre control tributario y actas únicas. Los compromisos sobre actas únicas hacen referencia, entre otras cuestiones, a intercambio de información sobre censos, puesta en común de previsiones de inspección, comprobación del volumen de operaciones y comunicación de actuaciones inspectoras.

"El inicio del cómputo del plazo para poner en marcha el conflicto exige la concurrencia previa y acumulativa de una doble circunstancia: que la Administración recurrente conozca que otra Administración ha realizado actos invasivos de sus competencias y que la primera Administración tenga conocimiento de su titularidad competencial en el tema cuestionado.

La concurrencia de estos requisitos resulta difícil de apreciar cuando una de las Administraciones ha incumplido el deber de colaboración e intercambio de información establecidos en el artículo 4 del Concierto

Económico y en los compromisos adquiridos en la citada Comisión Mixta de Concierto. Siendo ambas circunstancias difíciles de apreciar más lo es la segunda en la medida en que encierra un elemento valorativo, pues en definitiva implica una afirmación sobre el grado de conocimiento formal que la Administración que realiza el requerimiento tiene sobre su propia competencia. No existen, por tanto, razones suficientes para situar la fecha de inicio para el cómputo del plazo de requerimiento de inhibición en la fecha pretendida por la AEAT debiendo aplicarse el principio de proactividad defendido por la propia Junta Arbitral al objeto de resolver la cuestión controvertida".

Frente al argumento de la AEAT de que "el hecho de que la consulta no haya sido resuelta no puede implicar que el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente vaya a quedar exento de control" (se refiere a la consulta mencionada en el Antecedente 3), afirma la Diputación Foral de Bizkaia que "[e]s evidente que no estamos ante una mera consulta que no ha sido resuelta [sino] ante una consulta a la que se han realizado 'observaciones' sobre un punto de conexión como es el volumen de operaciones y que se ha sometido a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para su resolución en fase amistosa previa a la fase arbitral. Señala el Concierto Económico que en ausencia de acuerdo en la fase de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa se trasladará a la Junta Arbitral".

Aduce seguidamente la Diputación Foral de Bizkaia el artículo 64, b) del Concierto Económico, según el cual en caso de existir observaciones a la consulta se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, que de no llegar a un acuerdo lo trasladará a la Junta Arbitral, precepto que, señala la Diputación, tiene carácter imperativo, por lo que si la Administración del Estado quería hacer valer su criterio frente al defendido y remitido a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa por

las Administraciones vascas debió convocar el citado órgano paritario, para lo cual está habilitada.

**2.** La AEAT rebate los argumentos de la Diputación Foral de Bizkaia con los razonamientos que en síntesis se exponen seguidamente:

a) Al argumento de que la Administración tributaria del Estado debía haber convocado la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa replica la AEAT que ante la ausencia de un Reglamento de este órgano no resulta imputable mayor responsabilidad por la falta de convocatoria a la Administración tributaria del Estado que a la Diputación Foral de Bizkaia. Añade la AEAT que la Administración del Estado no tenía consulta alguna que plantear (a la citada Comisión) en relación con las actuaciones seguidas con la obligada tributaria y que ni el artículo 64 ni el 66 del Concierto Económico disponen la interrupción de las actuaciones por el planteamiento de una consulta.

b) Según la AEAT la Diputación Foral de Bizkaia alega que en ausencia de un pronunciamiento de la Junta Arbitral la Administración tributaria del Estado no tiene competencia normativa ni de inspección respecto del tributo y periodos referidos y que hasta que resuelva la Junta Arbitral debe mantener la competencia quien viniera gravando al obligado. Esta alegación no se contiene en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de 17 de mayo de 2010 previo al planteamiento del conflicto, aunque sí en el de 23 de marzo de 2010 previo al requerimiento de inhibición, en el que se afirma que "[h]asta tanto se resuelva el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando al contribuyente en cuestión continuará sometiendo a su competencia...".

Frente a esta alegación, la AEAT replica que,

"el Concierto atribuye la competencia normativa y de inspección a una u otra Administración en función de diversas circunstancias (domicilio fiscal, volumen de operaciones, proporción de volumen de operaciones) que son declaradas por el obligado tributario y que, lógicamente, la Administración Tributaria del Estado puede comprobar.

En definitiva es la ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de la competencia, siendo éste únicamente quien declara las circunstancias en base a las cuales se atribuye".

c) Respecto al argumento de que el Estado no informó de sus actuaciones a la Diputación Foral de Bizkaia, incumpliendo el deber de colaboración previsto en el artículo 4 del Concierto y los compromisos establecidos en el Anexo XVI de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007, alega la AEAT que ni aquella norma ni estos acuerdos "establecen la obligatoriedad de que una Administración deba comunicar a la otra los obligados que carga en su plan de inspección".

**3.** En su escrito de alegaciones de fecha 22 de mayo de 2012, en el trámite de puesta de manifiesto del expediente, la Diputación Foral de Bizkaia se limita a reproducir los argumentos contenidos en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de 15 de mayo de 2010, sin aportar ninguno nuevo.

**4.** Es indudable que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo conocimiento de que la Administración del Estado había realizado actuaciones que a su juicio vulneraban los puntos de conexión establecidos en el artículo 19. Uno del Concierto Económico para atribuir las competencias de inspección respecto al Impuesto sobre Sociedades el 7 de julio de 2009, fecha en que le fue presentada la solicitud de devolución de ingresos indebidos. La Hacienda Foral de Bizkaia admite expresamente tal conocimiento, precisamente a través de dicha solicitud de devolución, en el escrito del Jefe de la

Sección del Impuesto sobre Sociedades de 26 de octubre de 2009. Entre cualquiera de estas dos fechas y el 25 de marzo de 2010, día en que tuvo entrada en la AEAT el requerimiento de inhibición, media un tiempo superior a los dos meses que con este fin establece el artículo 13.1 RJACE.

No desvirtúa el hecho de que la Hacienda Foral de Bizkaia conocía en las fechas indicadas la realización por la AEAT de actos que consideraba invasivos de su competencia, que es el aquí relevante, la circunstancia de que tal conocimiento no lo hubiese adquirido de la propia Administración estatal, al haber incumplido ésta su deber de colaboración. Es innegable que la AEAT incumplió este deber, que se deriva de los artículos 2 y 4 del Concierto Económico, y que en esta materia se concretó en el Anexo XVI de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007. El cumplimiento de ese deber y, en general, la observancia de un comportamiento conforme con la lealtad institucional no son menos exigibles por el hecho de que su vulneración carezca de sanción. La frase desdeñosa del escrito de alegaciones de la AEAT de que ni el artículo 4 del Concierto ni los acuerdos de la Comisión Mixta "establecen la obligatoriedad de que una Administración deba comunicar a la otra los obligados que carga en su plan de inspección", no es precisamente reveladora de una actitud correcta ante los deberes mencionados.

El mismo deber de colaboración y lealtad institucional hubiera debido inducir a la AEAT a resolver la discrepancia existente con la Diputación Foral de Bizkaia acerca de la condición del territorio de la Comunidad Foral de Navarra a efectos del cómputo del volumen de operaciones realizado en territorio común, planteada precisamente por una consulta de una de las sociedades objeto de las actuaciones que originan el presente conflicto. Para ello la AEAT hubiera debido promover la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa de acuerdo con el artículo 64, b) del Concierto Económico. Es cierto que, como alega la Administración estatal, también la Diputación Foral de Bizkaia hubiera podido promover esa convocatoria, pero es la AEAT la que llevó a cabo las actuaciones inspectoras

cuya competencia dependía de la resolución de la mencionada discrepancia.

Nuevamente nos encontramos aquí, sin embargo, con un procedimiento del tipo de los que cabe calificar de "amistosos", que no es el único en el Concierto Económico, con cuyo espíritu armoniza que las controversias entre las Administraciones interesadas se traten de resolver por medio de acuerdos entre ellas antes de acudir a otras instancias. También aquí el hecho de no haber instado la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa carece de consecuencias respecto al planteamiento del presente conflicto. Tiene razón la AEAT cuando alega en contra de la Diputación Foral de Bizkaia que el planteamiento de una consulta no interrumpe las actuaciones inspectoras, ni siquiera, a la vista del artículo 64 del Concierto Económico, cuando la cuestión se somete a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, a diferencia de lo que sucede cuando el conflicto se somete a la Junta Arbitral, según lo dispuesto en el artículo 66.Dos del Concierto Económico.

El "amistoso" de consulta y el litigioso de conflicto son dos procedimientos independientes, aunque el primero puede desembocar en el sometimiento de la discrepancia a la Junta Arbitral. La elección de la vía del conflicto cuando la cuestión de fondo de éste es la que constituye el objeto de la consulta supone que se anticipa el recurso a este órgano, pero éste ha de hacerse con sujeción a las normas que regulan su actuación, entre las que figura el artículo 13.1 RJACE. La perentoriedad del plazo de dos meses para formular el requerimiento de inhibición establecido por este precepto ha sido implícitamente confirmada por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012 (recurso núm. 9/2011), F. D. Sexto, al afirmar que en el caso de conflictos positivos de competencia como el presente el conflicto debe promoverse ante la Junta Arbitral en el plazo reglamentario (un mes para la Junta Arbitral del Concierto), plazo que se cuenta desde la desestimación expresa o el rechazo tácito por silencio del requerimiento y, en consecuencia, presuponen la formulación tempestiva de éste.

En suma, a la vista de las precedentes consideraciones procede estimar la alegación de extemporaneidad del requerimiento de inhibición aducida por la AEAT y, por consiguiente, inadmitir el presente conflicto.

**5.** Rechazada la admisión del presente conflicto, no procede entrar a examinar su fondo.

En su virtud, la Junta Arbitral

#### **ACUERDA**

Inadmitir el presente conflicto.

