

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Nº Res	Nº Exp	Objeto de conflicto	Acceso a texto resolución
6/2014	27/2011	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio. Terminación y archivo de las actuaciones al aceptarse la competencia para la devolución de las cuotas IVA por parte de una de las Administraciones en conflicto.	res_1406_c.pdf
7/2014	32/2010	Domicilio fiscal personas jurídicas. Devolución IVA.	res_1407_c.pdf
8/2014	90/2011	IVA no establecidos. Administración competente para la exacción. Allanamiento por aceptación de la competencia de una de las Administraciones.	res_1408_c.pdf
	96/2011		
9/2014	38/2012	Domicilio fiscal persona jurídica. Desistimiento Administración impulsora por conformidad de la Administración demandada con propuesta de rectificación del domicilio.	res_1409_c.pdf
10/2014	1/2012	IVA. IS. Determinación volumen operaciones - Administración competente. El acuerdo entre ambas Administraciones determina la desaparición de la controversia y propicia la terminación y archivo de las actuaciones.	res_1410_c.pdf
11/2014	25/2008	11/2014 25/2008 IVA - Rectificación proporción volumen operaciones - prescripción del derecho devolución obligado tributario	res_1411_c.pdf
12/2014	2/2009	Administración competente. Domicilio fiscal personas jurídicas. Se declara la inadmisibilidad del conflicto por existir, al tiempo de resolverse éste, una sentencia judicial firme que impide un pronunciamiento sobre la cuestión de fondo.	res_1412_c.pdf

Objeto del conflicto – Domicilio fiscal y devolución cuotas IVA. Aplicación de la regla Tercera del artículo 43.Uno del Concierto Económico (última residencia declarada a efectos del IRPF)

Resolución R 2/2015 Expediente 13/2014

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de enero de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa sobre la determinación de la Administración competente para la exacción del IVA correspondiente al ejercicio 2006 reclamada por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA (NIF ----), que se tramita en esta Junta Arbitral con el número de expediente 13/2014, actuando como ponente D. Javier Muguza Arrese.

I. ANTECEDENTES

1. La Junta Arbitral tuvo conocimiento del presente conflicto en virtud de un escrito remitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 7 de marzo de 2014, registrado de entrada el día 11 de marzo de 2014.

En dicho escrito, en el que expresamente se hacía constar que no tenía el carácter de escrito de planteamiento de conflicto, la AEAT exponía a la Junta Arbitral que, en cumplimiento de providencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, le remitía el expediente relativo a la tramitación de la solicitud presentada ante la AEAT por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, para que, en los términos en los que lo instaba el referido Tribunal, la Junta resolviera la controversia existente.

Se acompañaba al escrito copia de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla), de fecha 9 de abril de 2012, recaída en los autos del recurso 20/2009 interpuesto por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, en cuyo fallo se acordaba: "remitir el expediente con cuantos documentos obren en poder de este Tribunal a la Junta Arbitral prevista en la Sección tercera del Capítulo III de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a fin de que resuelva la controversia existente".

La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en fecha 21 de julio de 2014.

La Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) formuló alegaciones por medio de escrito fechado el 11 de agosto de 2014, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 2 de septiembre de 2014, en el que tras exponer los antecedentes y razonamientos que estimó oportuno, solicitó a esta Junta Arbitral que dictara una resolución en la que se señalara que la OBLIGADA TRIBUTARIA no tenía domicilio fiscal en Gipuzkoa en el ejercicio 2006, no siendo por tanto competente la DFG para proceder a la devolución del IVA que por importe de IMPORTE-1 euros había solicitado en dicho ejercicio.

La AEAT formuló alegaciones mediante escrito fechado el 27 de agosto de 2014, con registro de presentación en Correos el 28 de agosto de 2014, en el que tras exponer igualmente los antecedentes y razonamientos que estimó oportuno, solicitaba a la Junta que tuviera por planteado conflicto de forma automática y que acordara la competencia de la DFG para efectuar la devolución de la cuota del 4º trimestre del ejercicio 2006 del IVA correspondiente a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA.

Tras la puesta de manifiesto del expediente, se presentaron escritos de alegaciones por la DFG, de fecha 5 de noviembre de 2014, con registro de entrada el 6 de noviembre de 2014; por la AEAT, de fecha 19 de noviembre de 2014, con re-

gistro de presentación en Correos del 20 de noviembre de 2014; y por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, de fecha 6 de noviembre de 2014, con registro de presentación en Correos el mismo día.

2. Del expediente destacamos los siguientes hechos por ser los relevantes para la solución del presente conflicto:

- a) Según consta en los registros de la AEAT, el 27 de noviembre de 1990, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, tenía su domicilio fiscal en Sevilla, no tomándose razón de ningún cambio de domicilio de la misma hasta que el 17 de noviembre de 1995 se consignó que había pasado a tenerlo en Donostia-San Sebastián, en DOMICILIO 1.
- b) Consta en la DFG que Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA estuvo dada de alta en el epígrafe 731 del IAE, desde el 2 de febrero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 2005, con domicilio en Donostia-San Sebastián, primero en DOMICILIO 1 y luego en DOMICILIO 2.
- c) En fecha 14 de mayo de 1998, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó declaración censal, Modelo 036, ante la DFG, en la que, en el apartado "Observaciones", constaba "no residente, Concierto".
- d) Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó las autoliquidaciones por IRPF correspondientes a los ejercicios 1997 a 2003, ambos inclusive, ante la DFG, con resultado a devolver, siéndole devueltas las correspondientes cantidades por parte de la DFG.
- e) Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, presentó autoliquidaciones por IVA correspondientes a los ejercicios 2002 a 2005, ambos inclusive, ante la DFG, sin que conste el resultado de las mismas.
- f) En fecha 16 de enero de 2006, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó ante la DFG una declaración censal de baja, con efectos desde 31 de diciembre de 2005.
- g) El 29 de diciembre de 2006, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA adquirió, mediante escritura otorgada ante el notario D. NOTARIO, un solar en Sevilla con el manifestado propósito de desarrollar una promoción inmobiliaria.
- h) En el mes de enero de 2007, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó ante la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa la declaración por IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2006, con solicitud de devolución de IMPORTE-1 euros, cantidad correspondiente a la cuota soportada en la mencionada adquisición de solar.
- i) El 2 de julio de 2007, la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa dictó propuesta de denegación de la devolución solicitada, argumentando que como en 2006 la cifra de negocios de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA había sido "cero", la Administración competente para practicar la devolución solicitada era la correspondiente a su domicilio fiscal que, a juicio de la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa, resultaba ser la DFG.
- j) El 31 de julio de 2007, un mes antes de que se acordara la puesta de manifiesto a la interesada de la referida propuesta de acuerdo para que formulara alegaciones, la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó ante la AEAT una declaración censal, modelo 036, notificando el traslado de su domicilio fiscal a Sevilla.
- k) En razón a esta presentación, la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa remitió el expediente a la de Sevilla que, vistas las alegaciones formuladas por la interesada, acordó con fecha 23 de noviembre de 2007 desestimar la solicitud de devolución de IVA de 2006 de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, confirmando en todos sus términos la propuesta que había realizado la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa.
- l) Contra dicho acuerdo la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA interpuso, sucesivamente, recurso de reposición, reclamación económico administrativa y recurso contencioso administrativo, siendo este último resuelto mediante la sentencia del TSJ de Andalucía "Sevilla", de

fecha 9 de abril de 2012 en la que ordenó remitir el conflicto a esta Junta Arbitral por considerarla instancia competente para resolverlo.

- m) La Inspección de Hacienda de la DFG, en abril del año 2009 se constituyó en los dos inmuebles en los que sucesivamente la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA había manifestado a la DFG tener su domicilio fiscal en Gipuzkoa: en DOMICILIO 1, y en DOMICILIO 2 de Donostia-San Sebastián, resultando que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA era completamente desconocida en los dos, y que el primero de ellos correspondía a un despacho profesional. La Inspección de la DFG igualmente se constituyó en el mes de abril de 2009 en el inmueble que constaba como domicilio de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en una cuenta bancaria que tenía abierta en la entidad BANCARIA 1, en la LOCALIDAD 1 de Gipuzkoa, resultando que correspondía a una empresa de "telesecretarías", cuya responsable manifestó que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA les había encargado la domiciliación de su correspondencia pero que desconocía su domicilio.
- n) Cuando, en el año 2008, se intentó notificar a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA el acuerdo de desestimación del recurso de reposición interpuesto ante la Delegación de la AEAT de Sevilla, en la dirección señalada por ella misma, DOMICILIO 3, resultó que en el referido domicilio era igualmente desconocida, y que la dirección correspondía a un módulo de un edificio de oficinas.
- o) El 30 de enero de 2009, coincidiendo en el tiempo con la interposición del recurso contencioso administrativo ante el TSJ de Andalucía (Sevilla), la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó en una sucursal de ENTIDAD BANCARIA 2 de Bilbao, declaraciones modelos 300 y 390 en formulario de la DFG, correspondientes al cuarto trimestre de 2006 y al resumen anual de 2006, solicitando la devolución de IMPORTE-1 euros.
- p) La DFG, por acuerdo de 7 de mayo de 2009 desestimó la solicitud de devolución, y por

acuerdo de 23 de julio de 2009 desestimó igualmente el recurso de reposición interpuesto contra aquel acuerdo.

- q) La Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, en su escrito de alegaciones ante esta Junta Arbitral del pasado 6 de noviembre de 2014, después de recordar su derecho a la devolución del IVA que "tenía que haberse producido como muy tarde el día 1 de agosto de 2007, deveniendo los intereses legales desde ese momento", nos manifiesta lo siguiente: "Resido desde 1991 y hasta 2012 de manera ininterrumpida en el País Vasco y más concretamente en Gipuzkoa".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha accedido a esta Junta Arbitral por una vía inédita y atípica, en cuanto no prevista en su Reglamento de funcionamiento aprobado por RD 1760/2007, de 28 de diciembre, cual es un mandato de remisión del expediente dictado en sentencia judicial y reúne todas las notas que configuran un conflicto de competencias entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa, entrando de lleno en el ámbito de competencias de esta Junta Arbitral.

En efecto, consta en el expediente la negativa de la AEAT a devolver a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA la cantidad solicitada en su autoliquidación por IVA de 2006, por no considerarse la Administración competente para exaccionar y consta asimismo la negativa de la DFG a devolvérsela, por igual razón de incompetencia.

Ambas declaraciones de incompetencia han sido, además, reiteradas y fundamentadas por la AEAT y la DFG en sus respectivos escritos de alegaciones.

2. El objeto del presente conflicto resulta claramente de los antecedentes relatados y consiste en determinar si la Administración competente para exaccionar y, en su caso, devolver la cantidad resultante de la autoliquidación del IVA del ejercicio 2006 de Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA es

la Administración del Estado o la Foral de Gipuzkoa.

3. Coinciden la AEAT y la DFG en que la determinación de la Administración competente ha de establecerse de conformidad con lo previsto en el artículo 27.Uno, regla Tercera, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que en relación con la exacción del IVA, dispone:

“Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco”.

4. Coinciden igualmente en que la fijación del domicilio fiscal de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA ha de hacerse por aplicación de las normas del Concierto Económico que definen el domicilio fiscal de las personas físicas. Estas normas son las siguientes:

“Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto 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; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

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.”

5. La resolución del presente conflicto exige, por tanto, determinar, de acuerdo con el artículo 43.Uno del Concierto Económico, el domicilio fiscal de Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2006.

6. Procede, en primer término, decidir si es posible tratar de fijar el lugar de la residencia habitual de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA por aplicación de la primera de las reglas establecidas para ello en el artículo 43.Uno del Concierto Económico, a saber, la permanencia en el territorio de una de las dos Administraciones en conflicto un mayor número de días del año 2006.

7. La permanencia de una persona en un determinado lugar es un hecho material que en muchos casos no es posible probar de manera

directa, como sucede en el del presente conflicto. Es necesario entonces recurrir a la prueba por indicios o presunciones, cuyo estándar de valoración se halla establecido en el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

8. Pues bien, en el presente conflicto ocurre que ninguna de las dos Administraciones ha aportado en sus alegaciones ningún elemento indiciario, distinto de las declaraciones y formularios presentados por la propia Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA ante ambas, del que pudiera inferirse una presunción de residencia en uno u otro territorio.

Es verdad que la Inspección de la DFG ha documentado la visita cursada en el año 2009 a los domicilios declarados por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en Gipuzkoa, e incluso en uno no señalado a la Administración tributaria pero sí a una entidad bancaria, concluyendo que dicha señora era desconocida en los mismos y en un caso, incluso, que ni siquiera se trataba de una vivienda.

Pero ello, no es ningún indicio de que pudiera haber residido en el ámbito del territorio común y menos aún de que hubiera residido allí en el año 2006 al que se concreta el conflicto.

Y además, también la AEAT ha constatado que en el domicilio de Sevilla consignado por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en 2007, al plantear recurso de reposición contra el acuerdo de denegación de devolución del IVA de 2006, era igualmente desconocida y tampoco se trataba de una vivienda.

No constan pues en el expediente, indicios de los que se pueda presumir la permanencia de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, en el año 2006, en el territorio de la AEAT ni en el de la DFG.

Las declaraciones tributarias y censales, así como los escritos presentados por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA tanto ante la AEAT como ante la DFG adolecen de una evidente falta de credibilidad en lo que concierne a sus manifestaciones sobre su domicilio fiscal, constando acreditado, incluso, que algunos de los domicilios fiscales por ella de-

clarados no corresponden a viviendas sino a despachos y oficinas.

Más aún, lo manifestado en sus alegaciones ante esta Junta Arbitral, al afirmar que reside "desde 1991 y hasta 2012, de manera ininterrumpida en el País Vasco, y más concretamente en Gipuzkoa", resulta completamente incongruente con sus declaraciones censales.

Y esta es una circunstancia que se encuentra sin duda en el origen del conflicto suscitado y que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA no puede desconocer ni dejar de ponderar cuando denuncia, como hace en su escrito de alegaciones, los perjuicios que del mismo se le han derivado. Como sin duda tampoco desconocerá las circunstancias del caso la Administración competente para exaccionar el IVA de 2006 y resolver acerca de sus pretensiones.

No siendo posible determinar el lugar de la residencia habitual de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA por aplicación de la primera de las reglas del artículo 43.Uno del Concierto Económico, cual es la permanencia en el territorio de una de las dos Administraciones en conflicto de un mayor número de días del año 2006, es obligada la remisión a la segunda de las reglas establecidas en el referido precepto.

9. La regla segunda del artículo 43.Uno del Concierto Económico se refiere al centro de intereses del obligado tributario.

Establece que las personas físicas de las que no pueda determinarse su permanencia durante un mayor número de días del período impositivo, tendrán su residencia habitual en el territorio de la Administración donde tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF que, a tal efecto, se calcula con especificidades que no vienen al caso.

Pues bien, en el Expediente tampoco consta, porque ninguna de las Administraciones ni la propia Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA lo ha invocado en sus alegaciones, el menor detalle sobre la com-

posición y cuantía de la base imponible del IRPF de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2006, por lo que tampoco esta regla nos hace servicio en orden a determinar su residencia habitual en el año 2006.

10. Procede, en consecuencia, acudir a la tercera de las reglas previstas en el artículo 43.Uno del Concierto Económico, para determinar la residencia habitual de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en 2006.

Y esta tercera regla establece que, no siendo posible determinar la residencia habitual ni por la permanencia ni por la existencia de un principal centro de intereses en un concreto territorio, la residencia habitual se fijará en el territorio de la última residencia declarada por el obligado tributario a efectos del IRPF.

En el presente caso resulta acreditado, porque así lo han admitido las dos Administraciones, que Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó declaraciones por IRPF de los años 1997 a 2003, inclusive (esta última presentada en el año 2004), ante la DFG, no constando que presentara ante ninguna Administración declaraciones correspondientes a 2004 ni a 2005, lo que implica que su última residencia declarada a efectos del IRPF fue Gipuzkoa.

11. Ello nos lleva a la conclusión de que la residencia habitual y, por ende, el domicilio fiscal de Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2006, de conformidad con lo establecido en la regla Tercera del artículo 43.Uno del Concierto Económico, estaba en Gipuzkoa y que, por aplicación de lo previsto en la regla Tercera del artículo 27.Uno del Concierto Económico, corresponde a la DFG la competencia para la exacción y, en su caso, devolución del IVA del año 2006 de dicha obligada tributaria.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que el domicilio fiscal de Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2006 estaba en

Gipuzkoa, correspondiéndole a la DFG la exacción y, en su caso, devolución resultante de la liquidación del IVA del año 2006.

2º. La terminación y el archivo de las actuaciones.

3º. Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa, y asimismo a la interesada OBLIGADA TRIBUTARIA.

Objeto del conflicto - ISD: punto conexión no residentes - totalidad de los bienes y derechos en territorio vasco. A efectos de determinar si la totalidad de los bienes y derechos están situados en territorio vasco se tienen en consideración exclusivamente los bienes y derechos transmitidos al contribuyente y no todo el caudal relicto

Resolución R 6/2015 Expediente 32/2014

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 4 de mayo de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

En el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada por D^a. OBLIGADA TRIBUTARIA, y que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 32/2014, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Reunida la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa el 16 de enero de 2014 acordó la elevación a esta Junta Arbitral, para su resolución, de una serie de consultas, entre otras, la planteada por D^a. OBLIGADA TRIBUTARIA mediante un escrito, de fecha 5 de diciembre de 2012, dirigido al Director General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

- La consultante es una persona física residente en Bizkaia, que tiene seis hijos, residiendo cinco de ellos en territorio español y el sexto en EXTRANJERO. El patrimonio de la consultante está constituido por inmuebles ubicados en las Comunidades Autónomas de Madrid y Andalucía, efectivo en cuentas corrientes de entidades financieras vizcaínas y estatales, así como participaciones en una sociedad con domicilio fiscal y social en Bizkaia. La consultante se está planteando la posibilidad de disponer testamentariamente a favor de su hijo residente en EXTRANJERO, exclusivamente, de las participaciones en el capital social de la aludida sociedad vizcaína. Alternativamente, se plantea donar en vida dichas participaciones a su menudado hijo.

- El criterio de la consultante es que el artículo 25 del Concierto Económico permite la aplicación de la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los contribuyentes residentes en el extranjero cuando la totalidad de los bienes que adquieren, bien por sucesión bien por donación, estén situados en territorio vizcaíno. No obstante, añade, dicho artículo no hace referencia expresa al supuesto en que el causante/donante posea bienes tanto en territorio vizcaíno como en territorio común, pero el heredero/donatario únicamente reciba una parte de los mismos que esté ubicada en territorio vizcaíno.

Asimismo, señala, acto seguido, que tampoco se explicita si las participaciones de una sociedad con domicilio social y fiscal en Bizkaia se pueden considerar a estos efectos como un bien situado en Bizkaia. La consultante considera que, dado que la sociedad cuyas participaciones se transmiten es vizcaína y por ello todos los bienes (i.e. participaciones en el capital social de una entidad con domicilio en Bizkaia) que recibirá su hijo residente en EXTRANJERO, por sucesión o por donación, se entienden ubicados en Bizkaia, la normativa aplicable será en ambos casos la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones, a la sazón vigente, es decir, la aprobada por el Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el

que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi emitió informe, con fecha 5 de noviembre de 2013, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, en el que concluye que:

“en los supuestos de obligación real en los que lo que se trasmite al no residente es un bien concreto y determinado que se encuentra en Bizkaia, resulta de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se verifique “inter vivos” o “mortis causa”. Sin embargo, esta conclusión no puede extenderse a aquellos supuestos en los que lo que adquiere el no residente es una participación indivisa, o una cuota parte, en un patrimonio conjunto conformado por bienes y derechos situados, que pueden ejercitarse, o que han de cumplirse, tanto en territorio foral como en territorio común, ya que, en este último caso, no todos los bienes y derechos adquiridos por el no residente se encuentran localizados en territorio vasco tal y como exige el artículo 25 del Concerto Económico y el artículo 2 de la NFISD”.

Dicho informe fue remitido a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el día 13 de noviembre de 2013, quien a los efectos previstos en el artículo 64 b) del Concerto Económico, el 26 de diciembre de 2013 remitió a la Directora General de Administración Tributaria del Gobierno Vasco su propuesta de contestación a la consulta, manifestando que:

“En el caso de obligación real de contribuir por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, transmisión “mortis causa”, solo cuando todos los bienes y derechos localizados en España incluidos el caudal relicto estén situados, puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio del País Vasco, será competente para su

exacción la Diputación Foral correspondiente, por lo que, en el caso planteado por la consulta, si se opta por la transmisión “mortis causa” la competencia normativa y de exacción del Impuesto que debería satisfacer el hijo no residente de la consultante correspondería a la Administración del Estado. Por el contrario, si por vía de donación se transmiten bienes únicamente situados en territorio vasco, la competencia corresponderá a la Diputación Foral donde radiquen”.

2. El 11 de noviembre de 2014 el Presidente de la Junta Arbitral remitió escrito a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco, notificándoles la admisión del conflicto al objeto de que de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral, las Administraciones interesadas formularan en el plazo de un mes las alegaciones que tuvieran por conveniente.
3. La Diputación Foral de Bizkaia formula alegaciones mediante escrito fechado el 25 de noviembre de 2014, registrado el siguiente día, en el que profundizando en la tesis sostenida por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi concluye que “en los supuestos de obligación real en los que lo que se trasmite al no residente es un bien concreto y determinado que se encuentra en Bizkaia, resulta de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se verifique “inter vivos” o “mortis causa”.
4. La Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en escrito de fecha 17 de diciembre de 2014, manifiesta que no formula alegaciones adicionales a las que realizó en el trámite de contestación a la consulta.
5. La Diputación Foral de Gipuzkoa en escrito de 14 de enero de 2015 ratifica su conformidad con la posición mantenida por el OCTE en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

6. El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 14.

ACUERDA

- 1º. Declarar que a la adquisición, bien por herencia o bien por donación, por el hijo residente en EXTRANJERO, exclusivamente de participaciones en una sociedad con domicilio fiscal y social en Bizkaia, que pretende transmitirle Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, residente en Bizkaia, le resultaría aplicable la normativa foral vizcaína.
- 2º. La terminación y el archivo de las actuaciones.
- 3º. Notificar el presente acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico y a las Administraciones comparecidas en este procedimiento.

Objeto del conflicto – Cambio de domicilio personas jurídicas. Conflicto promovido por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Los cambios de domicilio tendrán efectos ante la Administración desde el mismo momento en que se haga efectivo el traslado, sin que sea relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias

Resolución R 8/2015 Expediente 33/2014

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de junio de 2015

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

En el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada por LA ENTIDAD, (NIF: L-NNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 33/2014, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1. Mediante escrito dirigido a la Diputación Foral de Bizkaia, registrado de entrada el 25 de noviembre de 2009, LA ENTIDAD. (NIF: L-NNNNNNNN) planteó consulta sobre la base de los siguientes hechos:

- La entidad acordó y firmó ante notario el cambio de domicilio social el 11-01-2008 desde LOCALIDAD 1 (La Rioja) a LOCALIDAD 2 (Bizkaia), si bien no se terminaron los trámites de inscripción en el Registro Mercantil de Bizkaia hasta el 16-01-2009, formalizándose el alta censal en Bizkaia el 04-02-2009.

- Todos los ingresos de la entidad en 2008 lo fueron por ejecuciones de obra sin aportación de materiales, tratándose por ello de prestaciones de servicios que al estar relacionadas directamente con inmuebles radicados en territorio vasco, han de considerarse operaciones realizadas en el País Vasco.

La entidad consulta si, a efectos del IVA, se debe considerar que opera exclusivamente en territorio vasco y por ello en el año 2008 le corresponde tributar íntegramente en la Diputación Foral de Bizkaia, de conformidad con lo dispuesto en el art. 27.Uno.Primer de la Ley 12/2002 del Concerto Económico con el País Vasco.

2. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante OCTE) mediante Informe de 17 de marzo de 2010 y en los términos que más adelante se resumirán, elabora la propuesta de contestación respecto de la consulta planteada por la entidad, reconociéndole carácter meramente informativo al haberse presentado una vez concluido el plazo voluntario de declaración de los periodos impositivos por los que se pregunta.

3. Mediante escrito de 7 de mayo de 2010, registrado el siguiente 12 de mayo, y a los efectos previstos en el artículo 64.b) del Concerto Económico, la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales remitió al Director de Administración Tributaria del Gobierno Vasco las observaciones formuladas por la Administración del Estado a la propuesta de contestación elaborada por el OCTE en los términos que después se verán.

4. En reunión del OCTE de 13 de mayo de 2010, se analizaron las observaciones planteadas por la Administración del Estado a la propuesta de contestación elaborada por el OCTE, poniendo de manifiesto su discrepancia con las mismas y ratificándose en los argumentos expresados en su propuesta de contestación.

5. La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en sesión de 16 de enero de 2014, en virtud de lo dispuesto en el artículo 64.b) del Con-

cierto Económico y en el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral (RJACE) acordó la remisión, entre otras, de la consulta formulada por LA ENTIDAD al no haberse alcanzado acuerdo respecto a su resolución; encomendando al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco y a la Secretaria General de Coordinación Autónoma y Local la remisión a la Junta Arbitral de la documentación que consta en el expediente de cada una de las consultas trasladadas.

6. En cumplimiento de dicha encomienda, mediante escrito de 11 de febrero de 2014, registrado de entrada el siguiente 14 de febrero, se remite a esta Junta Arbitral la consulta planteada por la entidad y la documentación obrante en el expediente, solicitándole que "en el marco de lo dispuesto en el artículo 16 del Reglamento relativo a la tramitación y en consideración al tiempo transcurrido desde la formulación de algunas de las consultas, posibilite a las Administraciones concernidas complementar la documentación que inicialmente consta en el expediente y los criterios y argumentos manifestados durante el procedimiento de resolución de la consulta".

7. La Junta Arbitral en su sesión de 31 de octubre de 2014 acordó admitir a trámite el conflicto señalado, notificándole su admisión a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a través del Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco, al objeto de que, conforme al apartado 4 del artículo 16 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral, las Administraciones interesadas formulen, en el plazo de un mes, cuantas alegaciones tengan por conveniente.

8. Personada en el presente conflicto la Diputación Foral de Bizkaia en su condición de Administración interesada, mediante escrito de 25 de noviembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 26, el Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica además de ratificarse íntegramente en las consideraciones acordadas por el OCTE en sesión de 13 de mayo de 2010, esgrime otros argumentos complementarios para funda-

mentar su oposición a la tesis de la Administración del Estado solicitando, en fin, que esta Junta Arbitral resuelva el presente conflicto "estableciendo que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación de la misma a las Administraciones tributarias".

9. Por su parte, la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, mediante escrito de 17 de diciembre de 2014, registrado de entrada el 2 de enero de 2015, comunica que la AEAT no formula alegaciones adicionales.

10. La Diputación Foral de Gipuzkoa, mediante escrito de fecha 14 de enero de 2015, registrado de entrada el siguiente día 20, en el curso del mencionado procedimiento y a los efectos del pertinente acuerdo en el OCTE, previo a la remisión a la Junta Arbitral de las alegaciones oportunas, ratifica su conformidad con la posición manifestada por el OCTE en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

11. El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 14.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Coinciden las Administraciones interesadas en la identificación de la normativa aplicable al caso objeto de consulta (esto es, los artículos 27 y 43 del Concierto Económico), compartiendo asimismo la conclusión de que, en la hipótesis de que el volumen de operaciones de esta entidad en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros, la Administración competente para la exacción del IVA viene determinada por el domicilio fiscal; admitiéndose de igual modo que el obligado tributario tenía su domicilio fiscal en Territorio Común (La Rioja) hasta que el 11 de enero de 2008 formalizó la escritura de elevación a público del acuerdo de traslado de su domicilio

social a Territorio Foral (Bizkaia), formalizándose en febrero de 2009 su alta censal en Bizkaia.

Coinciden, en fin, las Administraciones enfrentadas en identificar la raíz y el núcleo de la controversia origen del presente conflicto: los diferentes efectos que una y otra atribuyen al momento de cumplimiento del deber que tanto la Ley 58/2003, General Tributaria (artículo 48.3) como la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia (artículo 47.3) imponen a los obligados tributarios de "declarar" o "comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria que corresponda" (artículo 48.3 LGT); conviniendo la normativa tributaria general y foral en señalar que "el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación" (artículo 48.3 LGT); "sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración tributaria hasta tanto se presente la citada declaración tributaria" (artículo 47.3 NFGT de Bizkaia).

En efecto, para la Diputación Foral de Bizkaia "el punto más relevante sobre el que existe controversia en el presente procedimiento es la fecha en la que produce sus efectos ante las distintas Administraciones tributarias la modificación del domicilio fiscal realizada por un obligado tributario (...)" ; advirtiendo asimismo la Administración del Estado que la cuestión que origina el presente conflicto "se centra en determinar desde cuándo se considera efectivamente realizado el cambio de domicilio que determina el cambio de competencia".

2. El OCTE entiende que "la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en un supuesto como el planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco (...), entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas"; por lo que, dado que "el domicilio fiscal de una persona jurídica viene determinado por circunstancias de hecho, como son su domicilio social, el lugar

donde centralice la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, o el sitio donde radique el mayor valor de su inmovilizado (...), partiendo de que su volumen de operaciones en 2007 no fuera superior a 7 millones de euros (...), la entidad compareciente:

"debe presentar ante la Hacienda Foral de Bizkaia las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a las operaciones devengadas a partir del momento en que trasladó a este Territorio Histórico su domicilio fiscal, tal y como éste se define en el artículo 43 del Concerto, (...) De manera que si dicho traslado se produjo, como afirma, en enero de 2008 (al centralizar en Bizkaia la gestión administrativa y la dirección de sus negocios -además de la totalidad de sus actividades-), deberá autoliquidar ante la Administración tributaria de territorio común las operaciones devengadas con anterioridad al cambio, y ante esta Hacienda Foral las devengadas con posterioridad al traslado".

3. La Administración del Estado discrepa de la propuesta de contestación del OCTE y, con base en el artículo 48.3 LGT, en el artículo 17.1 y 3 del RD 1065/2007, de 27 de julio, y en el artículo 47.3 NFGT de Bizkaia, considera que:

"si bien es cierto que el artículo 43 del Concerto Económico con el País Vasco sitúa el domicilio fiscal de una entidad allí donde se encuentre su gestión administrativa y dirección de sus negocios, no lo es menos que en caso de existir un cambio de domicilio fiscal dicho cambio no tendrá ningún efecto ante la Administración tributaria en tanto no le sea debidamente comunicado por medio de la correspondiente declaración censal, como coinciden en afirmar tanto la Ley General Tributaria como la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de BIZKAIA. Por tanto, teniendo en cuenta los datos manifestados en el escrito de consulta, se ha de concluir que hasta que el obligado tributario no comunicó la modificación de su domicilio fiscal de territorio común al foral (...) la Administración competente para la exacción del IVA era la estatal,

por lo que LA ENTIDAD, debió haber presentado ante la AEAT todas las autoliquidaciones del IVA correspondientes al año 2008"; y concluye que "cuando como consecuencia de un cambio de domicilio se produzca una variación de la Administración competente para la exacción del IVA, el sujeto pasivo debe presentar la autoliquidación ante la Administración en la que se encuentre su domicilio fiscal el último día del periodo de liquidación, sin dividir el periodo de liquidación legalmente establecido, con independencia de las compensaciones que proceda realizar entre las Administraciones afectadas, de acuerdo con el criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2010".

4. En sesión de 13 de mayo de 2010 el OCTE manifestó su discrepancia con las observaciones formuladas por la Administración del Estado a su propuesta de contestación, ratificándose en sus argumentos anteriores y añadiendo una matización en relación con la interpretación que la Administración del Estado hace de la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2010, destacando que "en la misma se ratifican dos cuestiones de trascendencia:

- el principio de no comunicación de saldos de IVA entre Administraciones;
- la devolución efectiva corresponde a la Administración donde fue generada".

Y señalando, en fin, que:

"en la Sentencia se distingue entre el derecho de devolución y el ejercicio del derecho de devolución, para establecer que el primero es indiscutible y el segundo corresponde a la Administración correspondiente al (nuevo) domicilio fiscal.

Puede entenderse, por tanto, que una vez clarificados los aspectos básicos que fundamentaban las discrepancias que separaban la interpretación de la materia objeto de la consulta, la situación ha de reconducirse a aspectos relacionados con la gestión, de forma que

su concreción, con vocación de aplicación general, permita una respuesta eficaz al ejercicio del derecho de devolución y, al mismo tiempo, facilite y aligere las tareas a realizar por las Administraciones en los diferentes supuestos que pudieran surgir".

5. Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia se persona en el procedimiento mediante escrito presentado el 26 de noviembre de 2014, haciendo valer su condición de interesada que naturalmente no se cuestiona, pues la resolución del conflicto tendrá una incidencia clara en la esfera de sus potestades, derechos e intereses, dado que lo que se está discutiendo es el momento en el que (como consecuencia del traslado del domicilio fiscal desde el territorio de régimen común al Territorio Histórico de Bizkaia) la DFB podrá comenzar a ejercer su competencia para la exacción (gestión, inspección, recaudación) y revisión de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal de la entidad como elemento esencial para la atribución o distribución de competencias.

En cuanto a la cuestión debatida, la DFB junto a las consideraciones acordadas por el OCTE en su sesión de 13 de mayo de 2010, en las que íntegramente se ratifica, el Subdirector General de Coordinación y Asistencia Técnica esgrime los siguientes argumentos complementarios para reforzar su oposición a la propuesta de la Administración del Estado:

- 1º) "El Concierto Económico no exige la presentación de una declaración censal como elemento preciso para que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos, sino que atiende, únicamente, a circunstancias de hecho para determinar el domicilio fiscal de un contribuyente";
- 2º) "Esta exigencia de comunicación a la Administración tributaria de la modificación del domicilio fiscal viene únicamente establecida en la normativa interna de cada territorio (...) a efectos, fundamentalmente, de notificaciones y de eventuales repartos de competencias internas, dentro de cada uno de esos

ámbitos, por lo que aplicar esta exigencia en materia de Concierto equivaldría a completar lo acordado en dicho Concierto con lo dispuesto en la normativa interna de las partes (que, en este punto, coincide, pero que no tendría por qué hacerlo). De hecho esta cuestión estaría permitiendo una modificación unilateral de los términos de la concertación si se complementase lo dispuesto en el Concierto Económico con lo que la normativa propia de cada una de las Administraciones establezca al respecto (...)"

- 3º) "De admitir la posición que defiende la Administración General del Estado, se plantearía el problema de determinar a qué fecha debe atenderse en los casos en los que las comunicaciones a la Administración de salida y a la de llegada no se produzcan en la misma fecha. (...) No puede suceder que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos en un momento diferente ante la Administración del Estado y ante la Diputación Foral de Bizkaia si la notificación mediante la comunicación censal se produce en distinto momento, puesto que el domicilio fiscal debe estar fijado, con efectos para todas las Administraciones afectadas, en cada momento en un único lugar, so pena de imposibilitar la aplicación lógica de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico";
- 4º) "Esta regla que defiende la Administración General del Estado no concuerda bien con la posibilidad que se otorga a las Administraciones implicadas, de promover el cambio de domicilio de los contribuyentes. En concreto, la LGT y la NFGT establecen que los cambios de domicilio no comunicados no producen efectos frente a "la" Administración, de modo que ésta no puede verse perjudicada por dichos cambios si no se cumple el requisito de comunicación";
- 5º) "En el ámbito internacional (Convenios de la OCDE), no se exige ningún requisito similar de comunicación a las Administraciones para que la fijación o modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos".

6. Expuestos resumidamente en lo que antecede los argumentos en los que las Administraciones interesadas sustentan sus respectivas posiciones en el presente conflicto, debe anticiparse desde ahora que esta Junta Arbitral comparte la respuesta ofrecida por el OCTE (abundantemente reforzada por la DFB en sus alegaciones de 26 de noviembre de 2014) discrepando, en cambio, de la que en esta ocasión, con escaso y endeble sustento argumental, patrocina la Administración del Estado que, por lo demás, también resulta discrepante de la que la propia Administración estatal ha venido, razonadamente, manteniendo ante esta misma Junta Arbitral en conflictos sobre domiciliación fiscal de los contribuyentes.

Para motivar la conclusión que anticipadamente se expone bastaría con señalar que a) siendo el domicilio fiscal un concepto de configuración legal y criterio y elemento esencial para la atribución y distribución legal de las competencias de aplicación de los tributos en un Estado de estructura plural y compleja, con un sistema fiscal en el que conviven regímenes tributarios diferenciados; b) siendo las competencias tributarias, como administrativas que son, competencias irrenunciables que deben ejercerse por las Administraciones y por los órganos administrativos que legalmente las tienen atribuidas como propias (artículo 12.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre), y c) siendo, en fin, la Ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de las competencias de aplicación de los tributos, no se alcanza a comprender los motivos en virtud de los que las Administraciones tributarias debieran supeditar la atribución y el ejercicio de sus competencias para la exacción (gestión, inspección, liquidación y recaudación) de los tributos en los que el Concerto Económico atiende al domicilio fiscal del contribuyente, al momento en el que este último decidiera cumplir su deber formal de comunicar el cambio de domicilio fiscal a la Administración tributaria que corresponda (artículo 48.3 Ley 58/2003, General Tributaria y artículo 47.3 NFGT de Bizkaia), o bien "a ambas Administraciones cuando los cambios de domicilio fiscal (...) originen modificaciones en la competencia para exigir el Impuesto" (artículo 43.Cinco del Concerto Económico).

El domicilio fiscal es un concepto normativo que, en uso de su libertad de configuración, el legislador define como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. Y si bien el domicilio fiscal no es por sí sólo y en todo caso el elemento que decide la sujeción a una determinada normativa y Administración tributaria, parece evidente que la aplicación generalizada y eficaz del sistema tributario exige que el domicilio fiscal sea siempre "conocido"; siendo esta la razón por la que el legislador impone a los obligados tributarios el deber de declarar o comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda. Si el sujeto pasivo incumple la carga normativamente impuesta de comunicar el cambio de domicilio, el domicilio reputado válido será, a efectos tributarios, el que figuraba hasta entonces para la Administración competente.

Viene resaltando el Tribunal Supremo "la importancia que posee la determinación del domicilio fiscal del contribuyente en relación con su situación tributaria", recordando que "las reglas (...) de fijación del domicilio fiscal tienen capital importancia por razones de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, lugar donde deben practicarse las notificaciones, relaciones de los obligados tributarios con los órganos de la Administración tributaria y determinación de la competencia de estos últimos"; naturaleza y trascendencia general que justifica que "las reglas de determinación del domicilio fiscal sean imperativas (...)" (Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010, rec. 86/2009, FJ 4º; y de 5 de mayo de 2014, rec. 256/2012, FJ 4º, entre otras) y, por lo mismo, indisponibles tanto para los obligados tributarios como para las Administraciones competentes en la aplicación de los tributos.

7. Tratándose del domicilio fiscal de las personas jurídicas, dispone el artículo 43.Cuatro del Concerto Económico que "se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco (...) b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el

mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en los que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado". Y es doctrina reiterada y constante de esta Junta Arbitral, confirmada por el Tribunal Supremo, que "a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que no se definen sus contornos. De ahí que la localización del domicilio fiscal (...) será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar". Así se señala, entre otras, en las Resoluciones R 4/2009, de 6 de marzo, expediente 5/2008 –confirmada por STS 1341/2010, de 8 de febrero, rec. 191/2009–; R 2/2013, de 25 de enero, expediente 02/2010; R 3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R 4/2013, de 25 de enero, expediente 04/2010; R 5/2013, de 22 de febrero, expediente 05/2010; R 6/2013, de 22 de febrero, expediente 06/2010.

Igual de pertinente al caso resulta el criterio de esta Junta Arbitral acerca 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" (Cfr; entre otras, Resoluciones R 11/2011, de 2 de mayo, expedientes acumulados 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 –confirmada por STS 126/2013, de 23 de enero, rec. 366/2011–; R 3/2012, de 30 de marzo, expediente 31/2008; R 11/2012, de 28 de septiembre, expediente 15/2009; R 12/2012, de 28 de septiembre, expediente 8/2010; R 18/2012, de 27 de diciembre, expediente 19/2010; R 14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010).

Parece por lo demás evidente, como señala el OCTE, que entre los criterios previstos en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con la Co-

munidad Autónoma del País Vasco "no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no sea comunicado a las Administraciones; pues "del incumplimiento de un deber formal, como es la notificación del cambio de domicilio fiscal, podrían derivarse consecuencias sancionadoras, pero no puede suponer una alteración de la distribución competencial prevista en el Concierto Económico".

8. La Administración del Estado no ofrece argumento alguno, si lo hubiere, para concluir, sin más, a la vista de los artículos 48.3 Ley 58/2003, General Tributaria y 47.3 NFGT de Bizkaia, que "el cambio de domicilio producirá efectos para la Administración Tributaria a partir del momento en que se haya comunicado el mismo"; lo que en definitiva equivale a fiar la determinación y el ejercicio de las competencias tributarias atribuidas en el Concierto Económico al albur del cumplimiento que el obligado tributario decida hacer del deber de comunicar el cambio de su domicilio fiscal.

Ni siquiera el tenor literal de los mencionados preceptos consiente una interpretación como la que pretende avalar, en esta oportunidad, la Administración del Estado. El domicilio fiscal es único y en cada caso el que efectivamente es, dependiendo de las circunstancias fácticas legalmente determinantes de su fijación, sin que su realidad y efectividad se supedita a su comunicación formal a la Administración o Administraciones interesadas, que no sólo podrán comprobar la veracidad o realidad del que se venía declarando sin aguardar a que el obligado tributario les comunique el cambio, sino que también podrán comprobar la efectividad del cambio de domicilio fiscal comunicado y acordar su retroacción, fijando el momento del pasado a partir del cual surte efecto dicho cambio y que no puede ser otro que aquél en el que concurren las circunstancias y los elementos fácticos que determinan el nuevo domicilio. Tiene por ello reconocido esta Junta Arbitral que "la retroacción del cambio de 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" (Resoluciones R 16/2012, de 29 de noviembre, expediente 24/2010, FD. 3º; R 18/2012, de 27 de diciembre, expediente 19/2010; FD 8º).

Por otra parte, el Tribunal Supremo (STS de 5 de junio de 2014, rec. 2572/2012) y la doctrina jurisprudencial (Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2012, rec. 364/2011, y de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º) consideran una mera obligación formal la comunicación del cambio de domicilio fiscal por parte del obligado tributario, de modo que su incumplimiento no afecta a la realidad del cambio si este efectivamente se produce; afirmándose que "la preferencia por el domicilio efectivo que se deriva del tantas veces citado precepto legal [artículo 48 Ley 58/2003, General Tributaria] no se supedita a su notificación fehaciente a la Administración" (SAN de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º). En efecto, la norma que impone a los obligados tributarios el deber de comunicar el cambio de domicilio fiscal es "una norma de protección de la Administración financiera, dirigida a procurar una gestión tributaria ágil, dispensando a la Administración de la búsqueda del domicilio real del interesado y haciendo recaer la falta de diligencia sobre el interesado que la cometió" (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2001, Rec. núm. 1962/1996, FJ 3º). De ahí que ante la omisión deliberada o negligente por el sujeto pasivo de la obligación de comunicar el cambio de domicilio, nuestro Ordenamiento jurídico no ordene ni prevea que tal omisión deba ser sufrida por la Administración, ni tampoco suplida por ella llevando a cabo "largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función" (SSTC 133/1986, de 29 de octubre, FJ 4º, y 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2º).

Y también con relación al artículo 47.3 de la NFGT de Bizkaia tiene reconocido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que "las consecuencias de la falta de comunicación del cambio de domicilio las limita la Norma Foral a que a efectos de notificaciones se podrá tener por subsistente el anterior, limitación esta que obedece a que será la Ley del Concerto y las que regulen los dis-

tintos tributos y obligaciones tributarias formales las que puedan concretar los efectos sustantivos a que pudiese haber lugar, y limitación que es también coherente con el concepto y finalidad del domicilio que mantiene la propia Norma Foral (...). Por lo demás, la Norma Foral no impone que se mantenga el domicilio anterior en todo caso a efecto de notificaciones sino que faculta que así sea, y esta facultad responde a la doctrina constitucional y jurisprudencial conforme a la cual la Administración habrá de intentar notificar personalmente al obligado en aquellos domicilios que le consten. En el supuesto en estudio la omisión de comunicar la variación del domicilio fiscal no tiene trascendencia sobre el régimen sustantivo del tributo pues, como hemos visto, el cambio origina que automáticamente la exacción compete a la Administración de destino (...)". (Sentencias núm. 561/2012, de 6 de julio, rec. 942/2010, FJ 3º y núm. 325/2014, de 7 de julio, rec. 631/2012, FJ 3º).

9. Pero es que la propia Administración del Estado ha venido sosteniendo recurrentemente en conflictos con las Diputaciones Forales ya resueltos por esta Junta Arbitral que "el domicilio fiscal es un concepto jurídico que responde a circunstancias de hecho y el pretender ubicarlo en un territorio u otro en función de la exacción de un tributo (...) no deja de ser una distorsión interesada para favorecer la tributación en un determinado territorio. En otras palabras, el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva (...). Pretender localizar un domicilio fiscal en función del cuál es la Administración tributaria competente para devolver las cuotas del IVA soportado o para obtener el ingreso de las cuotas de IVA devengado no deja de ser una operativa como poco desleal e interesada económicamente" (Cfr., las Resoluciones R 14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010 y R 7/2014, de 19 de diciembre, expediente 32/2010).

10. A la vista de cuanto antecede, esta Junta Arbitral comparte el acuerdo adoptado en el seno del OCTE respecto a la contestación que corresponde dar a la consulta planteada por la enti-

dad, asumiendo asimismo la argumentación complementaria desplegada en su apoyo por la Diputación Foral de Bizkaia en sus alegaciones de 26 de noviembre de 2014, para concluir que la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas; de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias.

11. La AEAT afirma, por último, que "cuando como consecuencia de un cambio de domicilio se produzca una variación de la Administración competente para la exacción del IVA, el sujeto pasivo debe presentar la autoliquidación ante la Administración en la que se encuentre su domicilio fiscal el último día del periodo de liquidación, sin dividir el periodo de liquidación legalmente establecido, con independencia de las compensaciones que proceda realizar entre las Administraciones afectadas, de acuerdo con el criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2010".

Debe recordarse, no obstante, junto al hecho de que esta Sentencia fue anulada mediante Auto del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2010, rec. 538/2009, la matización efectuada por el propio Tribunal Supremo en posteriores Sentencias de 10 de junio de 2010, rec. 378/2009 y de 17 de junio de 2010, rec. 529/2009, en los términos que siguen:

"Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (recurso núm. 538/2009), no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del

derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora GIPUZKOA el domicilio de la entidad que recurre, ante la Diputación Foral de GIPUZKOA, sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. El cambio de domicilio del sujeto pasivo exige, en principio, que el ejercicio del derecho tuviera lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece y que es el municipio actual de la entidad solicitante de la devolución. Pero como el traslado del saldo del IVA de la Administración del Estado a la Administración foral no es aceptable a la luz de la estructura básica del Impuesto sobre el Valor Añadido y de una interpretación literal del Concierto, es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común" (FJ 3º de una y otra Sentencia)."

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. La determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas; de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias.

- 2º. La terminación y el archivo de las actuaciones.
- 3º. Notificar el presente Acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y a las Administraciones comparecidas en este procedimiento (la Administración del Estado, la Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de Gipuzkoa).

Objeto del conflicto – Competencia respecto a la evacuación de consultas tributarias. No proceden pronunciamientos de carácter vinculante frente a los obligados tributarios en relación con extremos concretos de obligaciones tributarias respecto a las que no se dispone de competencia exaccionadora

Resolución R 9/2015 Expediente 31/2014

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de junio de 2015

la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

En el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada por SUJETO PASIVO, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 31/2014, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

I. ANTECEDENTES

1. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Reunida la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa el 16 de enero de 2014 acordó la elevación a esta Junta Arbitral, para su resolución, de una serie de consultas, entre otras, la planteada por SUJETO PASIVO mediante un escrito de fecha 10 de agosto de 2012, con registro de entrada del 5 de septiembre de 2012, dirigida a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- La consultante es una comunidad de bienes titular de varios inmuebles situados en el País

Vasco, concretamente en el Territorio Histórico de Bizkaia, alguno de los cuales está arrendado como local de negocio, que está integrada por cinco hermanos, de los que uno tiene el domicilio fiscal en Bizkaia, mientras que los otros cuatro lo tienen en Madrid.

- La consulta se concreta en una serie de preguntas que se centran en tres grandes cuestiones. En primer lugar, dilucidar qué Administración resulta competente para recibir las declaraciones censales de la comunidad de bienes, las auto-liquidaciones por IVA de la comunidad de bienes y las retenciones que, en su caso, le practiquen a la comunidad de bienes los arrendatarios. En segundo lugar, determinar la forma en la que los comuneros deben tributar en el IRPF por los rendimientos percibidos por la comunidad de bienes. Y en tercer lugar, precisar la deducibilidad o no en el IVA de determinadas cuotas soportadas por la comunidad de bienes.
- La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas redactó una propuesta de contestación vinculante a la consulta en la que daba respuesta a la totalidad de las cuestiones planteadas por el consultante, que remitió a la Dirección de Administración Tributaria del Gobierno Vasco a efectos de lo previsto en el artículo 64.b) del Concierto Económico, instándole a que manifestara su conformidad o, en su caso, formulara las observaciones que tuviera por conveniente en relación con los aspectos competenciales derivados del Concierto en ella planteados.
- El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi emitió un informe remitido a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el día 4 de noviembre de 2013. En dicho informe, si bien manifestaba su coincidencia en lo fundamental con la propuesta de contestación vinculante formulada por el Ministerio, en cuanto al fondo de la misma, el OCTE mostraba su discrepancia sobre la procedencia de que la Administración Tributaria del Estado respondiera al contribuyente sobre la

aplicación del IVA, dado que la exacción de este impuesto en el caso objeto de la consulta correspondía a la Diputación Foral de Bizkaia, tal y como expresamente reconocía el propio Ministerio en su propuesta de contestación.

El OCTE manifestaba en su informe que, a su juicio, las respuestas vinculantes de las Administraciones tributarias a las consultas relativas a la aplicación de los tributos se deben limitar a aquellos aspectos en que la obligación tributaria respecto de la que se formula consulta es una obligación frente a la propia Administración consultada, y que, en consecuencia, se deben evitar los pronunciamientos de las Administraciones respecto de obligaciones tributarias del consultante frente a una Administración distinta.

El OCTE concluía que, a su juicio, la propuesta de contestación vinculante del Ministerio, una vez admitida la competencia exaccionadora de la Diputación Foral de Bizkaia en relación con el IVA de la consultante en base a lo dispuesto en los artículos 26, 27 y 28 del Concierto Económico, no debía incluir un pronunciamiento sobre el resto de las cuestiones planteadas en la consulta en relación con el IVA. Entendía que, en relación con tales cuestiones, la Dirección General de Tributos, en su respuesta, debía limitarse a comunicar a la consultante que para obtener contestación vinculante a tales cuestiones habría de dirigirse a la Diputación Foral de Bizkaia.

Por otra parte, en relación con las cuestiones referentes al IRPF contenidas en la propuesta de contestación a la consulta elaborada por la Dirección General de Tributos, el OCTE entendía que la contestación de la Administración del Estado debería incorporar una precisión expresa acerca de que la respuesta únicamente afecta a los miembros de la Comunidad de Bienes consultante residentes en territorio de régimen común.

2. El 11 de noviembre de 2014 el Presidente de esta Junta Arbitral remitió escrito a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y al Viceconsejero de Hacienda y Política

Financiera del Gobierno Vasco, notificándoles la admisión del conflicto al objeto de que de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral, las Administraciones interesadas formularan en el plazo de un mes las alegaciones que tuvieran por conveniente.

3. La Diputación Foral de Bizkaia presentó alegaciones mediante un escrito fechado el 25 de noviembre de 2014, registrado de entrada el día 27, en el que profundizando en la tesis sostenida por el OCTE solicitaba que se resolviera el conflicto "estableciendo que la competencia para la contestación a consultas tributarias escritas corresponde a la Administración con competencia para la exacción del Impuesto de que se trate".

4. La Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en escrito de fecha 17 de diciembre de 2014, manifestó que no formulaba alegaciones adicionales a las que realizó en el trámite de contestación a la consulta.

5. El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 14.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La lectura de la propuesta de contestación vinculante a la consulta elaborada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y del informe del OCTE, permite sostener que la discrepancia se plantea exclusivamente en relación con dos cuestiones muy concretas.

En primer lugar, con respecto a la procedencia de que el Ministerio de Hacienda, no obstante admitir que la exacción del IVA en el caso de la consultante corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia, se pronuncie en una contestación vinculante sobre extremos concretos de dicha exacción.

Y en segundo lugar, con respecto al hecho de que al pronunciarse en relación con la tributación por IRPF de los miembros de la comunidad bienes consultante, el Ministerio de Hacienda, no obstante admitir que el comunero residente en Bizkaia debe tributar en dicho territorio, no matice en su propuesta de contestación vinculante que sus pronunciamientos únicamente son relevantes en relación con los comuneros residentes en Territorio de Régimen Común, sin dejar constancia de que la contestación a las mismas cuestiones, en relación con el comunero residente en Bizkaia, corresponde a la Diputación Foral de dicho territorio.

Sólo sobre estas concretas discrepancias se pide un pronunciamiento de la Junta Arbitral.

2. Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto suscitado en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concerto Económico, con motivo de la consulta planteada por SUJETO PASIVO.

3. El artículo 27 del Concerto Económico dispone, en relación con la exacción del IVA, que:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde

efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad."

4. El artículo 28.Uno.B) del Concierto Económico dispone, en relación con el lugar de localización de las operaciones a efectos del IVA, que:

"1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco."

5. A tenor de tales preceptos es evidente, y así lo reconoce expresamente la propuesta de contestación vinculante redactada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, que la exacción del IVA de la consultante (que es una comunidad de bienes titular de varios inmuebles todos ellos radicados en Bizkaia, alguno de los cuales está arrendado como local de negocio, sin que conste que realice ninguna otra operación sujeta al IVA) corresponde de forma exclusiva a la Diputación Foral de Bizkaia, en la medida en que las prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento de inmuebles sitos en Bizkaia se consideran operaciones realizadas en Bizkaia y, por ende, la comunidad de bienes opera exclusivamente en Bizkaia.

6. El artículo 6.Uno del Concierto Económico dispone, en relación con la exacción del IRPF, que:

"El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco."

7. De conformidad con los transcritos artículos del Concierto Económico resulta que la Administración Tributaria del Territorio Común no es competente para exaccionar ni el IVA de la comunidad de bienes consultante, ni el IRPF del miembro de dicha comunidad con domicilio fiscal en el País Vasco, en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Sentada esta conclusión no es necesario otro esfuerzo hermenéutico para concluir que, no siendo la Administración competente para exaccionar dichos tributos, la Administración del Territorio Común no podrá emitir pronunciamientos de carácter vinculante frente a los obligados tributarios en relación con extremos concretos de dichas obligaciones tributarias, porque tales contestaciones nunca podrían tener los efectos vinculantes inherentes a una consulta de tal naturaleza, en un marco de competencias exclusivas y excluyentes entre Administraciones como es el que delimita el Concierto Económico en las concretas obligaciones a las que se refiere la presente consulta.

Puede añadirse además que la contestación a consultas vinculantes por parte de la Administración que no es competente para exaccionar la obligación tributaria sobre la que se pregunta, podría inducir a errores a los obligados tributarios generadores de posibles perjuicios que precisamente corresponde a las Administraciones evitar por todos los medios a su alcance.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas no puede emitir una contestación vinculante a la consulta tributaria planteada por SUJETO PASIVO, en relación con la tributa-

ción por IVA de una comunidad de bienes titular de varios inmuebles radicados en Bizkaia, alguno de los cuales está arrendado como local de negocio, de la que no consta que realice ninguna otra operación sujeta al IVA.

- 2º. Declarar que la contestación vinculante que emita la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a la consulta tributaria planteada por SUJETO PASIVO en relación con la tributación por IRPF de los miembros de la referida comunidad de bienes, debe circunscribirse de forma expresa exclusivamente a los comuneros con domicilio fiscal en Territorio de régimen común.
- 3º. La terminación y el archivo de las actuaciones.
- 4º. Notificar el presente acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico y a las Administraciones comparecidas en este procedimiento Diputación Foral de Bizkaia y Administración del Estado.

Objeto del conflicto – Cambio de domicilio personas jurídicas. Valoración/ausencia medios de prueba

Resolución R 14/2015 Expediente 14/2014

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz-Gasteiz, a 16 de julio de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia en relación con la rectificación del domicilio fiscal de la ENTIDAD, SL (NIF B—) durante el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 14/2012, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto se planteó por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de fecha 26 de abril de 2012, registrado en Correos al día siguiente, y admitido a trámite el 21 de julio de 2014. Formuló alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de escrito de 2 de octubre de 2014, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 9 de octubre de 2014, y tras la puesta de manifiesto del expediente, se presentaron escritos de alegaciones por la Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito de fecha de 10 de noviembre de 2014, presentado el 11 de noviembre de 2014; la AEAT, mediante escrito de 21 de noviembre de 2014, presentado el mismo día y la entidad ENTIDAD, SL, mediante escrito de fecha 8 de julio de 2015, registrado de entrada el mismo día.

2. Del expediente resultan los siguientes hechos relativos a ENTIDAD, SL, relevantes para la solución del presente conflicto:

- a) Se constituyó mediante escritura otorgada en Madrid, el 20 de junio de 2002, ante el notario Sr. NOTARIO MADRID. Conforme a sus estatutos fundacionales, que quedaron inscritos en el Registro Mercantil de Madrid, el domicilio social se fijó en Madrid, en la calle DOMICILIO SOCIAL MADRID 1.
- b) El día 19 de enero de 2006 se elevó a escritura pública, ante el notario de Bilbao, Sr. NOTARIO BILBAO, el acuerdo de traslado del domicilio social desde Madrid a Bilbao, donde quedó fijado en la calle DOMICILIO SOCIAL BILBAO 1.
- c) Consta acreditado que este domicilio correspondía a un centro de negocios cuya gestora manifestó a los actuarios de la AEAT en declaración recogida en diligencia de 26 de enero de 2012, que a las sociedades domiciliadas en el centro de negocios no se les ha prestado nunca el servicio de gestión contable y fiscal, gestión de nóminas y seguros sociales, gestión de cobros y pagos etc. Los servicios que se prestan son, en esencia, de recepción de correspondencia y puesta a disposición de las dependencias para celebrar reuniones y atender a las visitas.
- d) El 8 de noviembre de 2006 la entidad presentó ante la AEAT declaración censal Modelo 036 comunicando el traslado del domicilio fiscal desde Madrid a Bilbao.
- e) El día 9 de marzo de 2007, mediante escritura otorgada ante el notario de Bilbao, Sr. NOTARIO BILBAO, se trasladó el domicilio social, dentro de Bilbao, desde la calle DOMICILIO SOCIAL BILBAO 1 a la nueva sede en la calle DOMICILIO SOCIAL BILBAO 2. Consta acreditado que este nuevo domicilio también correspondía a un centro de negocios.
- f) El 14 de mayo de 2008 la Sociedad comunicó a la AEAT el traslado de su domicilio fiscal a Madrid, a la calle DOMICILIO SOCIAL MADRID 2.
- g) El 17 de febrero de 2009 la Sociedad comunicó a la AEAT un nuevo traslado de su domicilio fiscal, dentro de Madrid, a la calle DOMICILIO SOCIAL MADRID 3.
- h) Durante el año 2007 la entidad formalizó ante notarios de Madrid operaciones de venta de inmuebles por un importe equivalente al 76% de su total volumen de operaciones en el ejercicio que, a su vez, representó el 75% del total volumen de operaciones de todos los ejercicios en los que estuvo operativa.
- i) Refiere la AEAT que el 100% de las adquisiciones de inmuebles realizadas por la entidad (107 en total) se formalizaron mediante escrituras otorgadas ante notarios de Madrid.
- j) En el año 2007 la Sociedad abrió nueve cuentas bancarias, cinco de ellas en sucursales radicadas en Madrid, tres en sucursales radicadas en Valladolid y una en una sucursal bancaria de Palma de Mallorca. Consta acreditado que, además de éstas, la Sociedad ha tenido abiertas dos cuentas en sucursales bancarias de Bilbao, no simultánea sino sucesivamente.
- k) Desde el 16 de noviembre de 2005 hasta el 3 de julio de 2008 la Sociedad estuvo administrada por tres administradores solidarios, los tres con domicilios declarados en Madrid, si bien uno de ellos consta como domiciliado fiscalmente en Bizkaia. El 3 de junio de 2008 cesó uno de los tres y de los dos restantes, el que tenía domicilio fiscal en Bizkaia se declaró domiciliado en este territorio histórico. A partir del 14 de mayo de 2008 se sustituyen los dos administradores por otros nuevos, ambos con domicilio declarado en Madrid.
- l) Las cuatro personas que figuran en el Registro Mercantil como apoderados de la Sociedad en el año 2007 tenían sus domicilios en Valladolid, Mallorca, Madrid y Vitoria-Gasteiz.
- m) Según la declaración Modelo 347 de operaciones con terceras personas presentada por la Entidad en el año 2007, de todos los pagos por importe superior a tres mil euros que realizó, solo uno fue efectuado a una persona re-

sidente fuera del territorio común, en concreto a un residente en Bizkaia.

n) La entidad ha figurado de alta en los siguientes epígrafes de IAE: 834, cuota municipal, en DOMICILIO SOCIAL MADRID 3, con baja en febrero de 2008; 8331, promoción inmobiliaria de terrenos, con alta presentada en la Delegación de la AEAT de Toledo; 8340, servicios relativos a la propiedad inmobiliaria, con alta el 13 de marzo de 2008 en Bilbao.

o) La entidad solo tuvo trabajadores hasta el mes de enero de 2006, gestionando las nóminas y la documentación referente al personal en su domicilio social de Madrid.

3. Considerando que el domicilio fiscal de ENTIDAD, SL, para el lapso temporal transcurrido desde el 8 de noviembre de 2006 hasta el 14 de mayo de 2008, estaba incorrectamente fijado en Bizkaia, la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio cuyos trámites se describen en el escrito de planteamiento del conflicto, que concluyó con el desacuerdo que dio lugar al presente procedimiento.

La AEAT solicita de esta Junta Arbitral la "declaración de que la entidad ENTIDAD, SL (NIF B----) ha tenido su domicilio fiscal desde el 08/11/2006 hasta el 14/05/2008 en Madrid".

Frente a esta pretensión, la Diputación Foral de Bizkaia pide a esta Junta Arbitral que determine "que el domicilio fiscal de la entidad se encontraba en el Territorio Histórico de Bizkaia".

En parecidos términos, la representación de la entidad interesada solicita que se resuelva el conflicto con la "declaración de que la entidad ENTIDAD, SL (NIF B----) ha tenido su domicilio fiscal en Bizkaia y no en Madrid entre el 08/11/2006 y el 14/05/2008".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha de resolverse por aplicación del artículo 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco,

aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que define el domicilio fiscal de las personas jurídicas:

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal

(...)

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

(...)

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

(...)

2. La resolución del presente conflicto exige, por tanto, determinar, de acuerdo con el artículo 43.Cuatro,b) del Concierto Económico, si la gestión administrativa y la dirección del negocio de la entidad ENTIDAD, SL (NIF B----) se encontraba, en el período objeto del conflicto, efectivamente centralizada en Bilbao, o Madrid. La noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso. Sólo en el caso de que no pueda establecerse este lugar entraría en juego el criterio supletorio del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado previsto en el último inciso del precepto.

3. Entrando a conocer del fondo del conflicto, comenzamos recordando, de la mano de la STS de 13 de octubre de 2011 (Recurso de Casación núm. 5908/2000), que: "El domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social,

coincide con este último cuando en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección". En ese sentido, esta Junta Arbitral ya declaró en sus Resoluciones 4/2009, de 6 de marzo de 2009 y 29/2011, de 22 de diciembre de 2011 que: "A la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que no se definen sus contornos. La localización del domicilio fiscal, pues, será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar. La prueba no es tasada, es más, a nivel legal no se establecen pautas al respecto, ni siquiera a título indicativo".

4. Dado que el lugar en que se realice la gestión administrativa y la dirección de los negocios es una cuestión táctica, deben tenerse en cuenta los distintos elementos probatorios que obren en el expediente (el domicilio fiscal de los administradores y apoderados, el resultado de las visitas realizadas al domicilio fiscal de la entidad, los informes y diligencias de constancia de hechos extendidos por los inspectores, los medios personales con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, los lugares donde se formalizan las escrituras públicas que otorgan sus administradores y apoderados, los lugares donde radican las cuentas corrientes, el título en virtud del cual se dispone de los inmuebles en los que radica la sede social, etc.), pues todos ellos constituyen o pueden constituir datos muy relevantes para determinar el domicilio fiscal de la entidad.

5. Del expediente queda acreditado que la entidad no ha tenido nunca ningún empleado en Bilbao ni tampoco ningún apoderado que residiera en Bilbao.

6. Su sede durante todo el tiempo en el que el domicilio social estuvo fijado en Bilbao radicaba

en un centro de negocios. ENTIDAD, SL (NIF B----) ni siquiera tenía suscrito un contrato para el uso de las instalaciones con los titulares de los dos centros de negocios en los que sucesivamente radicó. Es cierto que la entidad ENTIDAD-2, SL, uno de sus socios, sí que había suscrito un contrato de uso de las instalaciones con los titulares de los centros de negocios y que a su vez había suscrito otro contrato de cesión de tal uso con ENTIDAD, SL, pero con unas significativas características que son de destacar. Entre el 1 de febrero de 2006 y el 1 de abril de 2007, el precio que pagaba por el uso de la que pretende ser su sede de dirección efectiva era de veinte euros mensuales y le daba derecho a la utilización de despacho o sala de reuniones durante cuatro horas al mes. A partir del 1 de abril de 2007 la renta mensual subió hasta 150 euros, con el mismo derecho de uso de despacho de cuatro horas al mes. Los centros de negocios no prestaban ningún servicio de llevanza de contabilidad, nóminas, gestión de cobros o pagos etc. Ofrecían servicios adicionales, con tarifas específicas, de apoyo administrativo, guarda y custodia de documentos, fax, etc., servicios que la entidad no ha acreditado que contratara en ninguna ocasión.

7. Contradice la lógica de cualquier organización empresarial la pretensión de que su dirección y gestión se lleve a cabo en un territorio en el que, en el ejercicio en el que se realizó un volumen de operaciones equivalente al 75% del importe de todas las realizadas durante su vida activa, solo se haya efectuado una operación con terceras personas por importe superior a tres mil euros, realizándose todas las demás en territorio común. Contradice asimismo la lógica anterior pretender que se gestiona y dirige la entidad desde una localidad en la que ni siquiera figuraba de alta en el IAE hasta tres meses antes de marcharse, máxime cuando consta su alta en dos distintos epígrafes del IAE en otras tantas localidades de territorio común. Otro tanto cabe decir, en fin, de la pretensión de dirigir y gestionar la entidad desde un territorio en el que únicamente tenía abierta una de las diez cuentas bancarias abiertas a su nombre, estando todas las demás en cursales bancarias del territorio común.

8. Prácticamente la totalidad de las compras y ventas de inmuebles realizadas por la entidad en el período objeto del conflicto se formalizaron ante notarios de Madrid y tuvieron por objeto fincas radicadas en territorio común. Es verdad que esta Junta Arbitral viene sosteniendo que la sede de dirección efectiva de una entidad no tiene que coincidir necesariamente con el lugar de realización de su actividad o de sus negocios. Y que, por ende, el otorgamiento de escrituras que no se refieren a la vida social sino al objeto negocial de la entidad ante fedatarios radicados en lugar distinto al de su domicilio fiscal puede llegar a admitirse con normalidad sin constituir un indicio de deslocalización. Ahora bien, esta circunstancia no se puede ignorar por la significación en el contexto de los demás indicios que han quedado expuestos.

9. A la vista del expediente es obligado concluir que la pretensión de que el domicilio fiscal de ENTIDAD, SL haya estado en Bilbao durante el período objeto del conflicto adolece de un déficit probatorio que choca frontalmente con la cantidad y contundencia de los hechos y de los indicios constatados que abiertamente la desligan de esta localización.

10. En definitiva, la valoración conjunta de la totalidad de los elementos de hecho y de las circunstancias expuestas, nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad a la que se refiere el presente conflicto, no se han realizado en Bilbao durante el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008. Mientras que la mayoría de tales circunstancias apuntan en esta dirección, son, por el contrario, escasas e inconsistentes las que pretenden situar en Bilbao la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que el domicilio fiscal de ENTIDAD, SL durante el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008 ha radicado en territorio común.

2º. Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia, y asimismo a la entidad ENTIDAD, SL.

Objeto del conflicto – IRNR. Administración competente para tramitar solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes en la UE. Persona física residente en Francia, cuya renta procede, en su mayor parte, de rendimientos de trabajo derivados de pensiones satisfechas por la Administración del Estado. Interpreta la Junta Arbitral que es determinante en qué territorio, común o foral, se prestó el trabajo del que deriva la pensión percibida

Resolución R 15/2015 Expediente 5/2013

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a .19 de octubre de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) contra la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para resolver la solicitud efectuada por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, con NIF -- --, relativa a la aplicación del régimen opcional para contribuyentes de Estados Miembros de la Unión Europea, regulado en el Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR), en relación con el ejercicio 2011, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 5/2013, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la DFG mediante un escrito de fecha 23 de enero de 2013, del Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Departamento de Hacienda y Finanzas, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el mismo día. De dicho escrito y de la documentación que le acompaña resul-

tan los antecedentes que se resumen a continuación:

- 1) Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, residente en MUNICIPIO 1 (Francia), y que en el año 2011 percibió en España una pensión satisfecha por la Administración del Estado, presentó el 10 de mayo de 2012, ante el Servicio de Gestión de Impuestos Directos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG, una solicitud de aplicación de régimen opcional para contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con el ejercicio 2011.
- 2) Este régimen de opción estaba regulado, en el ejercicio 2011, en el territorio común en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del IRNR aprobado por RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en el Territorio de Gipuzkoa, en el artículo 33 de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del IRNR, sustancialmente idénticos en cuanto que el IRNR, según dispone el artículo 21.Uno del Concierto Económico, "es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado".
- 3) Conforme a dicho régimen de opción, los contribuyentes del IRNR que fueran personas físicas, que acreditaran ser residentes en otro Estado miembro de la UE, excepto en países o territorios calificados como paraísos fiscales, y que acreditaran que, al menos, el 75 por 100 de la totalidad de su renta en el período impositivo estuviera constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, siempre y cuando estas rentas hubieran tributado efectivamente por el IRNR, podían solicitar la aplicación del régimen opcional y con él conseguir que la tributación efectiva en España se calculara en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pero sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR. Formulada la solicitud y acreditado el cumplimiento de las condiciones que determinaban su aplicación, la Adminis-

tración tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinaba el tipo medio de gravamen correspondiente, que se aplicaba sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español. Si el resultado de tal liquidación suponía una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procedía devolver el exceso.

- 4) La DFG, con fecha 5 de julio de 2012, remitió la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA a la AEAT, considerando a dicha Administración competente para tramitarla.
- 5) A su vez, la AEAT, mediante escrito de fecha 17 de septiembre de 2012, devolvió la solicitud a la DFG, por entender competente a la misma para su tramitación.
- 6) Mediante Orden Foral 1049/2012, de 23 de noviembre, de la Diputada de Hacienda y Finanzas, se declaró la incompetencia de la DFG para resolver la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA. Esta Orden Foral fue notificada a la Administración del Estado el mismo día 23 de noviembre de 2012, sin que por ésta se formulara ninguna contestación.
- 7) El Consejo de Diputados de la DFG acordó, en fecha 22 de enero de 2013, plantear el conflicto derivado de los expuestos antecedentes ante la Junta Arbitral.
- 8) En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concerto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG comunicó al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco (hoy Departamento de Economía y Hacienda) la decisión de promover el con-

flicto, mediante escrito de fecha 22 de enero de 2013.

2. La DFG expone en su escrito de planteamiento del conflicto los razonamientos en los que basa su pretensión de que debe ser la AEAT quien resuelva la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA y, en su caso, le devuelva la cantidad que resulte de la aplicación del régimen de opción para los contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con el ejercicio 2011.

Entiende la DFG que para determinar la Administración competente para realizar la devolución solicitada por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, hay que tener en cuenta lo que determina el Concerto Económico en relación con la tributación por IRNR de los ingresos obtenidos por la solicitante.

Habida cuenta que la mayor parte de la renta obtenida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en 2011 venía constituida por rendimientos de trabajo derivados de retribuciones pasivas satisfechas por la Administración del Estado, entiende la DFG que son de aplicación los artículos 21, 22 y 23 del Concerto Económico, en lo que se refiere a la tributación por IRNR de los ingresos derivados del trabajo, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, en la redacción que estaba vigente en el año 2011 al que se concreta el conflicto, que no es la vigente a día de hoy puesto que el artículo 22 fue modificado, con efectos desde el 23 de abril de 2014, por la Ley 7/2014, de 21 de abril.

El artículo 21, luego de establecer que el IRNR es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, dispone que:

“Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional, será

tenida en cuenta la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, ésta será satisfecha por dicha Diputación Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español."

Y el artículo 22.Dos disponía en 2011:

"Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios (...):

c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco."

Y el artículo 23.Dos, establece:

"Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo."

Además, la DFG, invoca el artículo 2.3 de la Norma Foral 2/1999, reguladora del IRNR en aquel Territorio en el año 2011, que disponía:

"Corresponderá a la Diputación Foral de Gipuzkoa la exacción del Impuesto en los siguientes supuestos:

a) Tratándose de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, por per-

sonas físicas o entidades no residentes en territorio español, cuando las mismas se consideren obtenidas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la presente Norma Foral",

Y también el artículo 12 de la misma norma que, a su vez, establece que:

"Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio guipuzcoano las siguientes rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente:

d) Los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio guipuzcoano.

A estos efectos, se entenderá prestado el trabajo en territorio guipuzcoano cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración guipuzcoana (...)

e) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio guipuzcoano o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio guipuzcoano o por un establecimiento permanente situado en el mismo. Se considerarán pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona. Se considerarán prestaciones similares, en particular, las previstas en el artículo 18 letras a) e i) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa."

La DFG también cita en apoyo de su pretensión el artículo 13.1.c) 2º de la Ley reguladora del IRNR en el territorio común, aprobada por RDL 5/2004, de 5 de marzo, que considera rendimientos de trabajo obtenidos en territorio español las "retribuciones públicas satisfechas por la Administración española".

La DFG concluye que, a tenor de los preceptos citados, las pensiones que deriven de un empleo

o trabajo anterior prestado a la Administración del Estado por el que se hubiese satisfecho por dicha Administración retribuciones públicas, deben entenderse obtenidas en territorio común y no en territorio guipuzcoano, y que solo podrían considerarse obtenidas en territorio guipuzcoano si el empleo anterior del que derivasen se hubiera prestado a la Administración guipuzcoana, satisfaciéndose por la misma retribuciones públicas. Y, a juicio de la DFG, la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA no obtuvo en Gipuzkoa ningún rendimiento de trabajo de los que obtuvo en territorio español en 2011, por corresponder los que obtuvo a pensiones generadas de su anterior empleo como funcionaria de la Administración del Estado por el que obtuvo retribuciones públicas satisfechas por dicha Administración.

Añade la DFG en apoyo de su pretensión que la interpretación que le parece más razonable del artículo 21 del Concerto Económico es la que lleva a concluir que las Diputaciones Forales solo deben realizar las devoluciones derivadas del ejercicio de la opción de tributación prevista para los residentes en otros Estados miembros de la UE, cuando los rendimientos de trabajo obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España, circunstancia que no concurre en el supuesto del conflicto.

Y además, la DFG argumenta que la pretensión de la AEAT en relación con la materia objeto del conflicto llevaría a la situación de que la DFG tendría que efectuar una devolución en relación con unos rendimientos de los que no hubiera percibido previamente ninguna retención, lo que, en ausencia en la normativa del Concerto de un precepto conforme al cual deba efectuarse una compensación entre Administraciones, le lleva a la conclusión de que no es defendible una interpretación de los preceptos en liza que lleve a la práctica de la retención y de la exacción del Impuesto por Administraciones diferentes.

La DFG solicita a la Junta Arbitral que declare su incompetencia para resolver la solicitud efectuada por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA que ha dado lugar al conflicto de que se trata y, subsi-

diariamente, en caso de entender que la competencia para resolver la solicitud corresponde a la DFG que declare su competencia "para la exacción de las cantidades que hubiesen sido objeto de declaración e ingreso en la AEAT (en concepto de retención a cuenta o de autoliquidación del IRNR) correspondientes a aquellas rentas que se consideren obtenidas en Gipuzkoa por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2011".

3. En su reunión de 21 de julio de 2014, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado, notificación que consta efectuada.

4. Por escrito de fecha 26 de septiembre de 2014, registrado de entrada el 29 de septiembre, la AEAT presentó alegaciones.

5. Funda igualmente su argumentación, en primer lugar, en los artículos 21, 22 y 23 de Concerto Económico.

Ahora bien, la AEAT trae a colación el artículo 22 con la redacción que le fue dada por la Ley 7/2014, en vigor desde el 23 de abril de 2014, haciéndolo patente de forma expresa. Es una redacción que no era la vigente en el ejercicio 2011 al que se concreta el conflicto y que ni siquiera estaba en vigor cuando se planteó el conflicto.

Esta nueva redacción del artículo 22 del Concerto modificó la anterior precisamente para introducir, en su apartado Dos, un punto de conexión específico para determinar el lugar de obtención de las rentas percibidas por un no residente sin establecimiento permanente consistentes en una pensión o prestación similar.

El nuevo texto del artículo 22.Dos del Concerto, invocado por la AEAT, es del siguiente tenor:

"Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas

o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios (...):

c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco.

a') Cuando provengan de una actividad personal desarrollada en el País Vasco.

b') Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco. "

Cita también la AEAT, en apoyo de su tesis, el artículo 13.1.d) de la Ley reguladora del IRNR aprobada por RDL 5/2004, de 5 de marzo, que dispone:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste."

La AEAT concluye que, a su juicio, la competencia para tramitar la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA y, en su caso, para devolverle la cantidad resultante, corresponde a la DFG porque la mayor parte de la renta obtenida en España por ella "es una pensión derivada de un empleo que prestado en territorio vasco, en concreto en el Gobierno Vasco, por tanto, se trata de una renta obtenida en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.d) de la Ley del IRNR y, en particular, en territorio vasco al ser éste el lugar en el que se ha prestado el trabajo del que deriva"

La AEAT entiende que debe rechazarse la interpretación de la DFG. A su parecer, la normativa invocada lo que establece es que las pensiones derivadas de un empleo o trabajo anterior pres-

tado a la Administración del Estado se deben entender obtenidas en territorio español, término que abarca tanto el territorio común como el foral. Que la normativa no permite concluir que se establezca una distinción en función de qué Administración o entidad privada satisfizo las retribuciones por el trabajo prestado que dio origen a la pensión, ni en función de ante qué Administración se están ingresando las retenciones a cuenta para entender cumplido el requisito de la tributación efectiva que permite acceder a la opción.

Sostiene la AEAT que no resulta procedente vincular la Administración en la que se deben ingresar las retenciones y pagos a cuenta con la que tiene la competencia de exacción y, en este caso, de devolución, porque ambas pueden diferir como sucede, al amparo del Concierto Económico, en otros casos como por ejemplo en el IRPF. Y que no es defendible que se niegue a un contribuyente el derecho a una devolución porque no exista un mecanismo de compensación entre Administraciones.

La AEAT solicita a esta Junta Arbitral que declare la competencia de la DFG para la resolución de la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, así como para efectuar la devolución que en su caso resulte procedente.

6. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la AEAT, a la DFG y a la interesada, la DFG formuló alegaciones mediante escrito de 14 de noviembre de 2014, registrado de entrada el mismo día, que profundizan en lo manifestado en su escrito de planteamiento del conflicto. La Agencia Tributaria no presentó alegaciones finales.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para tramitar la solicitud de acogerse al régimen opcional para contribuyentes de Estados Miembros de la Unión Europea, regulado en el IRNR, en relación con el ejercicio 2011, formulada por una

persona física residente en Francia, cuya renta procede, en su mayor parte, de rendimientos de trabajo derivados de retribuciones pasivas satisfechas por la Administración del Estado.

2. El artículo 21.Dos del Concierto Económico, establece que:

“Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional, será tenida en cuenta la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, ésta será satisfecha por dicha Diputación Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español.”

A su tenor, la determinación de qué Administración es competente para tramitar la solicitud y devolver, en su caso, la cantidad que proceda, obliga a determinar previamente si los rendimientos de trabajo obtenidos por la solicitante lo han sido o no en el territorio vasco, dando por supuesto, puesto que ninguna de las Administraciones lo discute, que la pensión percibida por la solicitante representa la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida por ella en España.

3. El artículo 21 citado no contiene ninguna norma, ni remisión a alguna, que aclare la cuestión de dónde se entienden percibidos los rendimientos a los concretos efectos de la aplicación del régimen opcional de tributación previsto para los residentes en Estados miembros de la Unión Europea que obtengan rentas en España.

4. El artículo 22 del Concierto Económico recoge una serie de reglas para determinar qué rentas se entienden obtenidas en el País Vasco a efectos de determinar cuándo corresponde a las Diputaciones Forales la exacción del IRNR. Este pre-

cepto resulta, en principio, el idóneo para integrar el vacío del artículo 21.

En aval de esta conclusión es de notar que también el artículo 23.Dos del Concierto Económico que regula qué Administración es competente para exigir las retenciones e ingresos a cuenta del IRNR correspondientes a las rentas obtenidas sin establecimiento permanente y qué Administración es competente para inspeccionar el IRNR, se remite expresamente al artículo 22 para determinar en cada caso, en dónde se entienden obtenidas las rentas.

En la redacción que estaba vigente en el ejercicio 2011, al que se concreta el conflicto, que es además la misma que estaba en vigor al momento de plantearse el propio conflicto, el artículo 22 sólo recogía una regla genérica en relación con el lugar donde se entienden percibidos los rendimientos de trabajo a efectos del IRNR y no recogía ninguna regla específica en relación con las pensiones. La regla disponía que los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente se entienden obtenidos o producidos en el País Vasco “cuando el trabajo se preste en territorio vasco.”

En la redacción modificada, en vigor desde el 23 de abril de 2014, cuando este conflicto ya estaba planteado, se incorporó al texto del artículo 22 del Concierto un nuevo apartado Dos.c.b') que establece que las pensiones, en particular, se entenderán obtenidas en el País Vasco “cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco”.

Así las cosas, la exacción del IRNR, de sus retenciones e ingresos a cuenta y la inspección del Impuesto en el caso de un contribuyente no residente en España que obtenga en España rendimientos derivados de una pensión, está claro que desde el 23 de abril de 2014 corresponden a la Administración, central o vasca, en función del lugar en el que se hubiera prestado el empleo del que deriva dicha pensión.

Y por entenderse obtenidas en el País Vasco las pensiones derivadas de un empleo prestado en

el País Vasco, también corresponde a las Haciendas Forales la tramitación de las solicitudes del régimen de opción para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea referidas a devengos posteriores al 23 de abril de 2014.

Sin embargo, en los devengos anteriores a dicha fecha, como es el del objeto de este conflicto, la contestación a la cuestión de qué Administración es competente para exaccionar tanto el IRNR como sus retenciones e ingresos a cuenta y para inspeccionar el IRNR de los rendimientos derivados de una pensión obtenida en España por un no residente, requiere un razonamiento más complejo, porque resulta más complejo determinar en dónde deben entenderse obtenidos los rendimientos derivados de dicha pensión a falta de un punto de conexión específico.

Y por ende, también es más complejo determinar qué Administración es la competente para tramitar una solicitud de aplicación del régimen de opción, porque la contestación a esta cuestión está unida a la contestación a la cuestión de dónde se entienden obtenidos los rendimientos.

En el régimen del Concierto Económico, el propio texto del Concierto fija los puntos de conexión conforme a los cuales se determina, en cada caso, la Administración competente para actuar o la normativa aplicable a cada obligación tributaria.

Las normativas que regulan las concretas obligaciones tributarias en el ámbito del territorio común y de los territorios forales no pueden sino acatar lo que el Concierto Económico ha establecido, en cada caso, en materia de puntos de conexión.

De este modo, los textos reguladores de los tributos del territorio común y de los territorios forales en ningún caso podrían constituir textos normativos de referencia para delimitar el marco de competencias entre el Estado y el País Vasco.

Así, no nos hacen servicio para delimitar el ámbito común o foral en el que las rentas se entienden obtenidas, ni las previsiones de la Ley

reguladora del IRNR en el territorio común, el RDL 5/2004 de 5 de marzo, ni la Norma Foral reguladora del IRNR en Gipuzkoa, la NF 2/1999, de 26 de abril, respecto a dónde se entienden obtenidas las rentas, en todo el territorio español cuando se regulan en la LIRNR o en el concreto territorio guipuzcoano en la NFIRNR.

Las previsiones de la LIRNR en cuanto a cuándo se entienden obtenidas en España las rentas obtenidas por los no residentes, sirven para delimitar el hecho imponible del Impuesto, que es, además, un tributo concertado de normativa común de modo que su delimitación del hecho imponible debe ser acatada por las normativas forales.

Y las previsiones de la NFIRNR de Gipuzkoa, en cuanto a cuándo se entienden obtenidas en Gipuzkoa las rentas obtenidas por los no residentes, sirven para delimitar el ámbito de competencias de la DFG una vez que el punto de conexión del Concierto Económico haya previsto que la competencia pertenece genéricamente al País Vasco.

Es en el propio Concierto Económico donde debemos buscar, en primer lugar, la integración del vacío jurídico que se produjo en relación con la cuestión de que se trata hasta la aprobación de la Ley 7/2014.

5. El Concierto contiene reglas para delimitar la competencia para exigir las retenciones a cuenta del IRPF derivadas de las pensiones o la tributación en el IRPF de las pensiones. Como regla general, el artículo 7.Uno remite la competencia a la Administración de la residencia habitual del perceptor.

Sin embargo, en el caso de las pensiones, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por la Administración del Estado a los funcionarios y empleados, el artículo 7 del Concierto recoge en su apartado Dos una regla especial. Dispone este precepto que corresponden a la Administración del Estado las retenciones relativas a las mismas

La derogación del criterio general de atribuir la competencia en relación con las retenciones a

la Administración de la residencia del perceptor se reitera en el artículo 9.e) en relación con las pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, que tienen el carácter de rendimientos de capital mobiliario. También en este caso se dispone que cuando la pensión sea pagada por la Administración del Estado, la retención será exigida por ésta.

Ahora bien, no parece que el recurso a estos preceptos sea idóneo para la integración del vacío que se precisa. En efecto, la residencia del perceptor como regla de delimitación de la competencia exaccionadora es, por definición, inútil en el caso de las percepciones recibidas por un no residente que, obviamente no reside ni en el territorio común ni en el territorio vasco.

Por ende, la derogación singular de la regla genérica de la residencia para el caso de las pensiones pagadas por la Administración del Estado no se justifica en el caso de las percibidas por no residentes, precisamente porque no se puede derogar de forma singular una regla general que por definición es inservible.

De hecho, el legislador, ni siquiera en la reforma del Concierto por la Ley 7/2014 que ha introducido un regla de competencia específica para delimitar la competencia en relación con las pensiones percibidas por los no residentes, se ha fijado en el pagador de la pensión. Significativamente, este caso es el único del Concierto en el que no se prevé que las pensiones pagadas por la Administración del Estado arrastren competencias exaccionadoras en favor de la Administración del Estado.

Así pues, dado que tampoco nos sirven para resolver el conflicto las reglas del Concierto delimitadoras de competencias en relación con la tributación en el IRPF de las pensiones, solo disponemos de los preceptos que están en el origen del mismo, esto es del artículo 21 en relación con el 22.c) del Concierto para tratar de determinar si la pensión obtenida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA es o no es un rendimiento obtenido en el País Vasco.

6. El artículo 22.c) en su redacción vigente en 2011, antes de la reforma, disponía que se entenderán obtenidos en el País Vasco los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio vasco.

La Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, en su condición de jubilada, no presta un trabajo dependiente ni en el País Vasco ni en el Territorio común.

Pero la pensión percibida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA sí que es un rendimiento que deriva indirectamente del trabajo prestado por ella antes de jubilarse. No se ve obstáculo en admitir que son retribuciones derivadas indirectamente del trabajo las percepciones que remuneran el mismo de forma diferida, bien en forma de pensiones percibidas por el propio trabajador jubilado y pagadas, bien por el empleador (pensiones complementarias de jubilación, indemnización por despido, etc.) o bien por la Seguridad Social o el Estado como pensiones contributivas, así como las prestaciones por desempleo, e incluso las pensiones percibidas por los allegados del trabajador fallecido (pensiones de viudedad u orfandad).

Así, para determinar dónde debe entenderse percibida la pensión de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA es necesario determinar en qué territorio, común o foral, se prestó el trabajo del que deriva la pensión que percibe. Que incluso puede no ser un único territorio.

Alcanzamos con este razonamiento la misma conclusión que integra la solución legislativa que se encontró para la cuestión al modificar el Concierto Económico mediante la Ley 7/2014.

7. Llama la atención el nulo esfuerzo probatorio que tanto la AEAT como la DFG han puesto en sus alegaciones para determinar el concreto lugar en el que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA prestó, mientras estuvo en activo, el empleo del que deriva la pensión que constituye la renta respecto de la que, en definitiva, se plantea el conflicto.

Consta en el Expediente, porque esta Junta se lo requirió a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA y ésta lo aportó, el informe de vida laboral de la misma. De él resulta que de un total de 12.464 días en los que ha figurado de alta en el sistema de la Seguridad Social, 9.326 días corresponden a trabajo realizado para Eusko Jaurlaritza–Gobierno Vasco; 850 días a título de profesora de euskera sin especificar el empleador; 1.084 días a trabajo realizado para la empresa EMPRESA 1, que es una asociación inscrita en el Registro de Asociaciones del Gobierno Vasco, que tiene su domicilio en MUNICIPIO 2 (Gipuzkoa); y 1.204 días corresponden a trabajo realizado para la empresa EMPRESA 2 que es una sociedad que estuvo domiciliada en MUNICIPIO 3 (Gipuzkoa).

Así las cosas, resulta que la pensión percibida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA deriva de un trabajo prestado en toda apariencia en el País Vasco, y más concretamente en Gipuzkoa, por lo que debemos concluir que es a la Hacienda Foral de Gipuzkoa a quien corresponde tramitar su solicitud y devolverle las cantidades que en su caso proceda.

8. Y la misma conclusión de que la pensión percibida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA debe entenderse obtenida en Gipuzkoa porque deriva de un trabajo que se prestó en Gipuzkoa, nos obliga a concluir que la Diputación Foral de Gipuzkoa es la Administración competente para exigir las retenciones del IRNR correspondientes a dicha renta, por derivarse así de lo establecido en el artículo 23.Dos del Concierto Económico que ordena que las retenciones correspondientes a rentas obtenidas por contribuyentes que operan sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas conforme a lo dispuesto en el artículo 22 del propio Concierto.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es la Administración competente para resol-

ver la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA y, en su caso, devolverle la cantidad que resulte de la aplicación del régimen de opción para los contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con el ejercicio 2011.

- 2º. Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es la Administración competente para exigir las retenciones a cuenta del IRNR correspondientes a la pensión que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA percibió del Estado en el ejercicio 2011.
- 3º. La terminación y archivo de las actuaciones.
- 4º. Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA.

Objeto del conflicto – Domicilio fiscal personas jurídicas. Parques eólicos. No procede en el caso concreto en conflicto acudir al criterio del artículo 43. Cuatro b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado. Interpretación de la Junta Arbitral sobre el derecho del contribuyente a la devolución en plazo del IVA en los casos afectados por contenciosos o conflictos de competencia entre las Administraciones

Resolución R 17/2015 Expediente 11/2015

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz-Gasteiz, a 19 de octubre de 2015

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto de competencias planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia, para resolver la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (NIF ----) desde la fecha de su constitución, el 21 de febrero de 2000, hasta la fecha de enajenación de todas las participaciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 15/2011, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) mediante un escrito de su Director General de 18 de marzo de 2011, aunque su entrada en la Junta Arbitral se produjo el siguiente día 23.

Con base en los antecedentes y los fundamentos de Derecho que posteriormente se analizan, la

AEAT en su escrito de planteamiento solicita a la Junta Arbitral que declare que ENTIDAD 1 (NIF ---), en adelante "ENTIDAD 1" o "la entidad", tuvo su domicilio fiscal en Bizkaia, desde el 21 de febrero de 2000, fecha de su constitución, hasta el 23 de marzo de 2010, en que se produce la venta de las acciones de la entidad por el socio único ENTIDAD 2 a favor de la mercantil EMPRESA 1; y en la que la AEAT cierra la petición de efectos retroactivos del cambio de domicilio.

2. ENTIDAD 1 se constituyó como sociedad anónima unipersonal mediante escritura pública otorgada en Vitoria-Gasteiz el 21 de febrero de 2000, siendo su socio único ENTIDAD 2, entidad participada a su vez en el 100 por 100 por ENTIDAD 3. En la escritura de constitución intervinieron en representación del socio único ENTIDAD 2, domiciliada en Araba, D. REPRESENTANTE 1, vecino de Bizkaia y, en su propio nombre y derecho, D. ADMINISTRADOR 1, con domicilio en Bilbao, nombrado inicialmente administrador único de la entidad.

El objeto social estatutario de la entidad es la construcción y explotación de parques eólicos, así como la adquisición, compra, alquiler y venta de inmuebles rústicos y/o urbanos.

En escritura de 7 de febrero de 2001 se separa del cargo de administrador único a D. ADMINISTRADOR 1, nombrándose administrador de la entidad a ENTIDAD 2 que designó a D. ADMINISTRADOR 1 "persona física representante del administrador único" mediante escritura de 11 de julio de 2006; circunstancia que se constata en los contratos firmados por la entidad después de esa fecha.

El domicilio social de ENTIDAD 1 se fijó inicialmente en DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1 (A Coruña), pero la entidad trasladó su domicilio social a DOMICILIO 2, también en MUNICIPIO 1, mediante acuerdo de cambio de domicilio elevado a público el 4 de septiembre de 2006 y, posteriormente, tras la venta de las acciones a EMPRESA 1, la nueva propietaria de la entidad trasladó el 1 de octubre de 2010 su domicilio fiscal a DOMICILIO 3, en Madrid.

El 30 de junio de 2008 se produce la fusión por absorción de ENTIDAD 4 por ENTIDAD 2.

Mediante escritura de 23 de octubre de 2009, ENTIDAD 2 nombra apoderados de la entidad "de forma solidaria o mancomunada" a:

- D. ADMINISTRADOR 1 (Director General de Promoción y Venta de Parques), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 2 hasta el 31-12-2009 y posteriormente de ENTIDAD 3. Su centro de trabajo estuvo en el Territorio Histórico de Araba hasta el 1 de julio de 2010 que se desplazó al Territorio Histórico de Bizkaia.
- D. APODERADO 1 (Director General de Promoción y Venta de Parques en España), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 4 hasta el 30-06-2008, y posteriormente pasó a estar en nómina de ENTIDAD 2. Su centro de trabajo está en Toledo.
- D. APODERADO 2 (Director General de Control de Gestión), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 3. Su centro de trabajo estuvo en Araba hasta el 30-06-2010, que se traslada al Territorio Histórico de Bizkaia.
- D. APODERADO 3 (Director de Tesorería), empleado de ENTIDAD 3. Su centro de trabajo estaba situado en Araba mientras fue empleado de ENTIDAD 3, hasta el 30-06-2010, que se traslada a Madrid.
- D. APODERADO 4 (Delegado Territorial en Galicia), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 4 y posteriormente de ENTIDAD 2. Su centro de trabajo está en MUNICIPIO 1, y sobre él recaen las funciones de gerente de la sociedad.
- D. APODERADO 5 (Director del Departamento Fiscal del GRUPO DE ENTIDADES), empleado por cuenta ajena de otra entidad del grupo. Su centro de trabajo está en Navarra.

El 23 de marzo de 2010 se produce la venta de acciones de la entidad por el socio único ENTIDAD 2 a favor de la mercantil EMPRESA 1.

3. Previamente al planteamiento del presente conflicto se llevaron a cabo las siguientes actuaciones por la AEAT:

- Iniciación de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad, en el que:
 - i. La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia se personó en el domicilio fiscal declarado por la entidad el 21 de junio de 2010, extendiendo diligencia en la que se recogen manifestaciones de Dña. SECRETARIA 1, en calidad de secretaria de dirección de la entidad.
 - ii. La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, en la visita realizada a las oficinas en Madrid de ENTIDAD 3, extendió diligencia el 28 de septiembre de 2010 en la que se recogen las manifestaciones de D. RESPONSABLE 1, en calidad de responsable de control de gestión de la unidad de promoción y venta de parques de ENTIDAD 2.

A la vista del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad, de la documentación aportada por el obligado tributario y de los hechos y antecedentes que obraban en poder de la Administración, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia elaboró un "Informe de cambio de domicilio fiscal" de fecha 27 de octubre de 2010, que concluye que el obligado tributario había tenido desde su constitución su domicilio fiscal en Bizkaia.

Notificación a la DFB el 23 de diciembre de 2010 de una propuesta de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1 de conformidad con el artículo 43.Nueve del Concerto Económico, y con base en el referido Informe de 27 de octubre de 2010, solicitando que se manifestase expresamente sobre la propuesta de retrotraer el cambio de domicilio de la entidad desde MUNICIPIO 1 (A Coruña) a Bizkaia, con efectos desde el 21 de febrero de 2000, fecha de su constitución.

Transcurrido el plazo de dos meses desde la notificación a la DFB de la propuesta de cambio de domicilio fiscal, sin que ésta hubiera contestado a la misma, la AEAT entiende conforme al artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral que la DFB discrepa sobre el cambio de domicilio fiscal con los efectos retroactivos que le habían sido propuestos. Dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 13.2 del RJACE sin que se produjera contestación de la DFB, la AEAT plantea el presente conflicto mediante escrito de 18 de marzo de 2011, registrado el siguiente día 23.

4. Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su sesión de 29 de octubre de 2012 y emplazada la DFB para formular alegaciones, ésta, tras la concesión de la ampliación del plazo en los términos interesados, lo hizo mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de 16 de enero de 2013, registrado de entrada el día 17 siguiente, en el que en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone solicita a la Junta Arbitral que declare que "el domicilio fiscal de la entidad se encontraba en territorio de régimen común". Previamente, la Inspección de Tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia extendió diligencia de 10 de enero de 2013, corroborando los hechos constatados en la diligencia de 28 de septiembre de 2010 incoada por la AEAT.

5. ENTIDAD 1 presentó ante la Junta Arbitral escrito de 4 de noviembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 18, solicitando que "proceda a resolver en el plazo de tiempo más breve posible el conflicto planteado por la AEAT con el objeto de que cese el perjuicio que está causando la no obtención de la devolución de IMPORTE 1 euros" (correspondiente al IVA solicitado en el periodo 12 del ejercicio 2009), sobre la base de los siguientes hechos:

- La actividad de la entidad es la generación de energía eólica, para lo cual construyó un parque entre MUNICIPIO 2 y MUNICIPIO 3 (Galicia), de forma que todo el IVA devengado en la construcción del parque eólico y soportado por la entidad fue ingresado en la AEAT, al igual

que todo el IVA repercutido por ella desde el momento de su puesta en funcionamiento.

- En la declaración del IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009 la entidad solicitó de la AEAT la devolución del IVA soportado.

El 21 de junio de 2010 la AEAT le comunicó el inicio de actuaciones inspectoras respecto de los 12 periodos mensuales del IVA del ejercicio 2009, incoándose actas de disconformidad el 14 de diciembre de 2010 y dictándose Acuerdo de liquidación el 22 de marzo de 2011 por el que "se deniega la totalidad de la devolución solicitada, por considerar la Inspección que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral (...)". Añade la entidad que "en el citado acuerdo se alega como único motivo para no proceder a la devolución del IVA 2009 que éste ha sido solicitado a una administración no competente, como consecuencia de un desacuerdo con el domicilio fiscal de la compareciente". Según la transcripción del texto que ofrece la interesada, la AEAT motivaba la denegación de la devolución en los términos siguientes:

"La Inspección ha suscrito un informe a fecha 27 de octubre de 2010, instando el cambio de domicilio fiscal del obligado tributario proponiendo la modificación con efectos retroactivos desde la fecha de constitución de la interesada, de MUNICIPIO 1 (A Coruña) a BIZKAIA.

(...)

En consecuencia se deniega la totalidad de la devolución solicitada, por considerar la Inspección que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral, como queda ampliamente acreditado en el informe que acompaña este acta".

- Con fecha 23 de marzo de 2011 la AEAT registró en la Junta Arbitral conflicto de competencia con la DFB, comunicándole que "desde el mo-

mento del planteamiento las administraciones en conflicto se abstendrán de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste”.

- La entidad manifiesta haberse “interesado de una manera constante por la resolución del conflicto ante la Junta Arbitral, con el objeto de obtener la devolución del importe resultante de la liquidación de IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009. No obstante, al día de hoy, casi 5 años después, el conflicto planteado sigue sin resolverse, y como consecuencia de ello, tampoco se ha producido la devolución del IVA solicitado a la AEAT”.
- Que “a la vista del tiempo transcurrido desde que finalizó el procedimiento inspector con el Acuerdo de liquidación (...) sin que el conflicto planteado por la AEAT a posteriori se haya resuelto, no se justifica bajo ningún concepto el perjuicio económico que tal inactividad por parte de la Administración está causando”; considerando que “forma parte de su derecho como contribuyente que se resuelva el conflicto arbitral planteado hace casi 4 años para que pueda obtener la devolución del IVA solicitado en el periodo 12 del ejercicio 2009”.

6. La Diputación Foral de Bizkaia en el trámite de puesta de manifiesto del expediente previsto en el artículo 16.Cuarto RJACE, formuló alegaciones por medio de un escrito de 11 de diciembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 12, en el que se limita a ratificar íntegramente las alegaciones realizadas en su primer escrito de 16 de enero de 2013.

7. Por su parte, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tras la concesión de la ampliación del plazo interesada, presentó alegaciones mediante un escrito de 5 de enero de 2015, registrado de entrada el siguiente día 16.

8. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente, notificado por la Junta Arbitral el 3 de diciembre de 2014, también formuló alegaciones ENTIDAD 1, tras la concesión de la ampliación del

plazo en los términos interesados, mediante un escrito de 30 de diciembre de 2014, registrado de entrada el 29 de enero de 2015, en el que de acuerdo con los hechos expuestos en su anterior escrito de 4 de noviembre de 2014 aduce, en primer lugar, su “derecho a obtener la devolución del IVA solicitado”, manifestando que “la AEAT se refugia para no proceder a tal devolución en el hecho de que a su juicio no es claro el domicilio social de la Compañía”; añadiendo que “en la inspección que se lleva a cabo sobre este derecho a obtener la devolución del crédito (...) el órgano inspector no pone en duda la deducibilidad del IVA soportado, simplemente paraliza su devolución por considerar que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no es competente por razón del domicilio social”.

En segundo lugar, alega la entidad “la obligación de proceder a la devolución por parte del Órgano en el que se ingresó el IVA soportado”, argumentando en síntesis que existe jurisprudencia en la que se establece que en los supuestos de cambio de domicilio fiscal en los que se produce un cambio competencial para la exacción del impuesto, la devolución de las cuotas de IVA que pudiera corresponder debe realizarse por “el órgano ante el que se ha repercutido y por lo tanto ingresado el IVA”, que en el presente caso sería la AEAT; pues, de lo contrario, se estaría produciendo un enriquecimiento injusto por parte de una de las Administraciones en detrimento de la otra.

En apoyo de su pretensión la entidad cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2010, recurso núm. 378/2009, según la cual:

“trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico. [...] Es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente el escrito solicitando la devolución ante la Administración en la que

el domicilio de la entidad estuvo situado" (Fundamento Tercero).

Señala además que, de igual modo, la STSJ núm. 803/2011 del País Vasco de 24 de noviembre, recurso núm. 1328/2008, establece que:

"existe una regla general del IVA según la cual las compensaciones o devoluciones de las cuotas del IVA deberá realizarse por la Administración tributaria ante la que se ha generado el débito tributario, no pudiéndose producir el traspaso de saldos del IVA a compensar de una a otra Administración tributaria" (Fundamento Tercero).

Concluye su escrito reiterando a la Junta Arbitral que "proceda a resolver en el plazo de tiempo más breve posible el conflicto planteado por la AEAT con el objeto de que cese el perjuicio que le está causando la no obtención de la devolución (...)"

9. Con fecha de 21 de agosto de 2015 se registra de entrada escrito de la Unidad Operativa Regional nº 1 del Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Estado de Hacienda, dando traslado a la Junta Arbitral de la queja presentada por la entidad ante dicho Consejo, y solicitando información sobre el estado de tramitación del conflicto promovido con fecha 23 de marzo de 2011 por la AEAT frente a la DFB. En el escrito de queja suscrito el 4 de noviembre de 2014 la entidad solicita al Consejo para la Defensa del Contribuyente que "proceda a interesarse ante la Junta Arbitral para la resolución del conflicto planteado y ante la Agencia Tributaria por la devolución de la cuantía de IMPORTE 1 euros junto a los intereses de demora correspondientes, y de esta manera evitar continuar con el grave perjuicio causado a esta compareciente".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Hay que comenzar reseñando, en su orden cronológico, los principales datos y antecedentes fácticos que se obtienen del expediente y que habrán de tomarse en consideración para resolver el conflicto y también para examinar, si la hu-

biere, la incidencia que ENTIDAD 1 pretende atribuirle a la resolución de éste procedimiento arbitral para obtener la devolución del IVA que en enero de 2010 solicitó a la AEAT, proponente del conflicto. Son estos:

- 21-06-2010: la AEAT comunica a la entidad el inicio de actuaciones inspectoras respecto de los 12 periodos mensuales del IVA del ejercicio 2009, autoliquidados en la Administración estatal.
- 21-06-2010: en esta misma fecha se levanta diligencia de constancia de hechos en la visita de la Inspección al domicilio declarado por la entidad, en el curso del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1, incoado por la Delegación Especial de la AEAT en Galicia.
- 28-09-2010: diligencia levantada por la Inspección Regional de la AEAT en Madrid en la visita efectuada a las oficinas que el GRUPO DE ENTIDADES tiene en Madrid.
- 27-10-2010: Informe de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia concluyendo que el obligado tributario había tenido su domicilio fiscal en Bizkaia, desde el momento de su constitución.
- 14-12-2010: se incoa Acta de disconformidad en el procedimiento de inspección seguido con la entidad en la que se propone la denegación de la devolución de la totalidad del IVA solicitado, por considerar la Inspección que "el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral, como queda ampliamente acreditado –se dice– en el Informe que acompaña este Acta".
- 23-12-2010: la AEAT notifica a la DFB una propuesta de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1, de conformidad con el artículo 43.Nueve del Concerto Económico, y con base en el referido Informe de 27 de octubre de 2010.

- 23-02-2011: vencimiento del plazo de dos meses al que se refiere el apartado 9 del artículo 43 del Concierto para que la DFB se pronunciara sobre el cambio de domicilio propuesto y la fecha a que se retrotraen los efectos.
- 18-03-2011: fecha de notificación de la Comunicación previa del planteamiento de conflicto frente a la DFB, efectuada por la AEAT a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales del Ministerio de Economía y Hacienda.
- 18-03-2011: en esta misma fecha el Director General de la AEAT acuerda la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral al entender que la DFB discrepa del cambio de domicilio fiscal propuesto, por no haber contestado en el referido plazo de dos meses a la solicitud efectuada por la AEAT.
- 22-03-2011: la AEAT dicta Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el Acta de disconformidad de 14-12-2010, en el que "se deniega la totalidad de la devolución solicitada, por considerar la Inspección que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral (...)".
- 23-03-2011: se registra de entrada en la Junta Arbitral el conflicto frente a la DFB planteado por el Director General de la AEAT con fecha del anterior 18-03-2011.

2. Conviene precisar que la única cuestión objeto del actual conflicto es la planteada por la AEAT frente a la DFB, y se ciñe a determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1. El asunto relativo a la devolución del IVA que la entidad solicitó a la AEAT en enero de 2010, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá, queda al margen de la discrepancia suscitada ante la Junta Arbitral por la AEAT, aunque todo parece indicar que fue precisamente aquella solicitud de devolución tributaria la desencadenante, en primera instancia, del presente conflicto.

La controversia a dilucidar ha de resolverse por aplicación del artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico, que dispone lo siguiente:

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

(...)

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

A juicio de la AEAT, la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se efectuó en Bizkaia desde su constitución el 21 de febrero de 2000 hasta el 23 de marzo de 2010, pretensión a la que se opone la DFB, que considera, por su parte, que el domicilio fiscal de la entidad está situado en territorio común desde el momento de su constitución, hasta su venta el 23 de marzo de 2010.

3. Es doctrina reiterada de esta Junta Arbitral, confirmada por el Tribunal Supremo, que "a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisivo es dónde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios"; cuestión ciertamente compleja dado que, en contraste con la capital importancia que tienen las reglas imperativas de determinación del domicilio fiscal en orden a la aplicación de los distintos tributos, no se especifican en el Concierto Económico normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. De ahí que "la localización del domicilio fiscal (...) será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circuns-

tancias concurren en un determinado lugar". Así se señala, entre otras, en las resoluciones R4/2009, de 6 de marzo de 2009, expediente 5/2008 –confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2010, recurso núm. 191/2009–; R2/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 02/2010; R3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R4/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 04/2010; R5/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 05/2010; R6/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 06/2010; R8/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 33/2014; y R12/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 30/2014.

En múltiples resoluciones anteriores hemos venido insistiendo asimismo en destacar 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 (entre otras, resoluciones R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008; R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008; R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010; R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010 –confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013–; R4/2014, de 13 de octubre de 2014, expediente 2/2011; R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010; R8/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 33/2014; y R12/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 30/2014); señalando el Tribunal Supremo que "la expresión centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, es una expresión compleja (...) que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica" (Sentencias de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Cuarto; de 21 de febrero de 2014, recurso núm. 505/2012, Fundamento Cuarto; y de 18 de junio de 2015, recursos núms. 417/2013 y 471/2013, Fundamento Quinto).

Pues bien, al igual que en todas las precedentes, también la resolución de esta nueva discrepan-

cia que mantiene la AEAT y la DFB respecto al lugar donde se lleva a cabo la gestión y dirección efectiva de ENTIDAD 1 (artículo 43. Seis del Concerto Económico y artículo 3.c) RJACE) requerirá el examen de los diferentes elementos probatorios que obren en el expediente y la toma en consideración y la valoración conjunta de todas las circunstancias del caso, teniendo en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial a la que se dedica la sociedad y partiendo, claro, de la exposición que de todo ello hagan las dos Administraciones interesadas. Debe anticiparse, no obstante, que tanto el supuesto ahora examinado como las alegaciones desplegadas por las dos Administraciones en conflicto, como se verá, no difieren en lo sustancial de otros muchos ya analizados y resueltos por ésta Junta Arbitral.

4. La Agencia Estatal de Administración Tributaria sostiene que la gestión administrativa y la dirección efectiva de ENTIDAD 1 se llevó a cabo en Bizkaia desde su constitución, pues desde la oficina de MUNICIPIO 1 (A Coruña) sólo se presta un servicio técnico que no se puede identificar con la gestión administrativa y la dirección efectiva desarrolladas en Bizkaia, según se desprende de los hechos relatados en el Informe de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia de 27 de octubre de 2010, resumidos en el Fundamento de Derecho 6º del escrito de planteamiento de conflicto:

1. ENTIDAD 1 tiene como único socio a ENTIDAD 2, con domicilio fiscal en el País Vasco.
2. En la escritura de constitución se nombra como administrador único a D. ADMINISTRADOR 1 con domicilio en Bizkaia.
3. ENTIDAD 3 S.A. (cabecera del GRUPO DE ENTIDADES) tiene una participación del 100 por 100 en la entidad ENTIDAD 2, que participa como socio único en el 100 por 100 de ENTIDAD 1.
4. En el domicilio fiscal declarado en MUNICIPIO 1 también figuran o han estado domiciliadas otras trece entidades titulares de "DENOMINACIÓN COMÚN", explotadoras de parques eólicos.

5. Las pruebas obtenidas durante la investigación del domicilio fiscal ponen de manifiesto que el declarado es un domicilio ficticio, encontrándose el verdadero en BIZKAIA. Entre tales pruebas destacan:
 - a. Las manifestaciones de Dña. SECRETARIA 1, en calidad de secretaria de dirección, recogidas en diligencia extendida el 21 de junio de 2010 en el domicilio fiscal declarado por la entidad.
 - b. Las manifestaciones de D. RESPONSABLE 1, en calidad de responsable de inversiones nacionales, recogidas en diligencia extendida el 28 de septiembre de 2010 por la Delegación Especial de la AEAT en Madrid en la visita realizada a las oficinas en Madrid del GRUPO DE ENTIDADES.
6. Las bases de datos de la Seguridad Social acreditan que la sociedad no dispone de ningún trabajador ni existe constancia de cuenta de cotización.
7. Diferentes facturas recibidas por ENTIDAD 1, a pesar de ir dirigidas al domicilio fiscal de la sociedad, tienen un sello con la fecha de entrada en BIZKAIA.
8. En el contrato celebrado en Madrid el 23 de marzo de 2010 entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 5 se fija como lugar de notificaciones a la primera BIZKAIA, como domicilio de D. ADMINISTRADOR 1.
9. El contrato "llave en mano" de construcción de las instalaciones del parque eólico de MUNICIPIO 4 entre ENTIDAD 1 y EMPRESA 2 fue suscrito el 24 de abril de 2008 en BIZKAIA.
10. La entidad ha sido titular de dos cuentas del BANCO 1 gestionadas desde sucursales de Bilbao durante los años 2003-2006 y 2007-2009, respectivamente; y de una cuenta del BANCO 2 gestionada desde una sucursal de Madrid, que se mantiene abierta en el año 2009.

De todo lo expuesto concluye la Agencia Tributaria que "desde la oficina de MUNICIPIO 1 (A Coruña) sólo se presta un servicio técnico que no se puede identificar con la gestión administrativa y la dirección efectiva, que se desarrollan en BIZKAIA", invocando a este respecto el criterio sostenido por la Junta Arbitral en su resolución R4/2009, dictada en el expediente 5/2008, cuya doctrina reproduce.

Añade la AEAT que "tanto los hechos a que se contrae el presente planteamiento de conflicto, como los fundamentos que acreditan su deslocalización y que justifican el cambio de domicilio propuesto por la AEAT a BIZKAIA, son los mismos que concurrían en la sociedad DENOMINACIÓN COMÚN TOPÓNIMO 2, S.A., [debe decir DENOMINACIÓN COMÚN TOPÓNIMO 3, S.A.] por lo que resulta especialmente relevadora la conformidad expresa de la DFB realizada el 22/06/2010 con el traslado de domicilio fiscal propuesto por la D.E. de la AEAT en Galicia" (Fundamento de Derecho 7º del escrito de planteamiento).

5. En los siguientes Fundamentos de Derecho, expone la AEAT los argumentos que se resumen a continuación:

A.- En el Fundamento de Derecho 8º ("Referencia al modus operandi del GRUPO DE ENTIDADES con las sociedades que forman parte de su grupo") comienza por enumerar 22 sociedades anónimas con la denominación común de DENOMINACIÓN COMÚN, cada una con su correspondiente topónimo, acerca de las cuales afirma que entre 2009 y 2010 se trasladaron desde territorio común a territorio foral, añadiendo acto seguido que:

"En estas sociedades se observa que las decisiones sobre creación, domiciliación, representación, desembolso de dividendos pasivos, etc. no se adoptan individualmente en cada sociedad para adaptar su situación jurídica (fiscal y mercantil) a su realidad determinada por un desigual desarrollo de su objeto social (con lo que ello comporta de diferentes necesidades de financiación, inversión, representación, etc.), sino que,

como afirmamos, se trata de decisiones globales adoptadas desde BIZKAIA por los representantes del socio único y administrador de manera idéntica para varias sociedades.

En ninguno de estos casos ha habido una alteración suficiente de las circunstancias que determinan la localización de la gestión administrativa que justifique el cambio de domicilio de las referidas sociedades, y desde luego es impensable que se haya cambiado la dirección efectiva de las mismas, lo que no hace sino reforzar la idea de que desde BIZKAIA se han adoptado decisiones comunes, especialmente las de traslado del domicilio fiscal a BIZKAIA, para varias sociedades con independencia de su situación real y necesidades concretas.

Ello determina que el cambio de domicilio fiscal a BIZKAIA, lejos de reflejar un cambio real, no hace sino reacomodar la situación jurídica de las sociedades a una realidad que se producía desde su respectiva constitución".

A continuación aduce el escrito de la AEAT diversos ejemplos de actos de constitución de sociedades, traslado de su domicilio, otorgamiento de poderes y desembolso de dividendos pasivos que afectan colectivamente a conjuntos de sociedades de DENOMINACIÓN COMÚN, es decir, explotadoras de parques eólicos; tratándose de "decisiones globales tomadas desde BIZKAIA por los representantes del socio único y administrador que, domiciliados en BIZKAIA, llevan a cabo la gestión efectiva del Grupo".

B.- Invoca finalmente la AEAT en el Fundamento de Derecho 9º el precedente constituido por las resoluciones de esta Junta Arbitral R1/2008, de 24 de noviembre de 2008, expediente 1/2008 y R1/2009, de 28 de enero de 2009, expediente 2/2008, en las que consideró que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades de DENOMINACIÓN COMÚN, domiciliadas fiscalmente en territorio común, se realizaba en el Territorio Histórico

de Bizkaia y, en consecuencia, declaró que su domicilio estaba situado en este último territorio.

La DFB interpuso recurso contra ambas resoluciones, que fue desestimado por las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, dictadas en los recursos 86/2009 y 155/2009, respectivamente.

Concluye la AEAT señalando que "estas resoluciones de la Junta Arbitral y del Tribunal Supremo son relevantes por una parte porque han determinado que el domicilio fiscal de las sociedades del GRUPO DE ENTIDADES radica en BIZKAIA por ser donde se realiza la gestión administrativa y dirección efectiva del negocio, y por otra parte porque los criterios en base a los cuales se entiende que el domicilio fiscal radica en BIZKAIA son aplicables a ENTIDAD 1"; pues "dado que la empresa, desde su constitución en el año 2000 hasta su venta el 23 de marzo de 2010 carece de personal y locales propios, prestándosele por las sociedades del GRUPO DE ENTIDADES los servicios de administración y gerencia; siendo el GRUPO DE ENTIDADES quien asume por encomienda las labores administrativas de todas las empresas del grupo atribuyéndosela a una de las sociedades, que la desarrolla con su personal en BIZKAIA; estando la contratación en BIZKAIA, conforme a modelos utilizados por la matriz y firmados por personas que están o han estado al servicio de la administradora; llevándose la contabilidad en BIZKAIA; expidiéndose las facturas emitidas en BIZKAIA, donde se custodian, trasladándose a BIZKAIA las facturas recibidas, así como el resto de hechos puestos de manifiesto en este escrito y en toda la documentación anexa al presente escrito de conflicto, es claro que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 desde su constitución el 21 de febrero de 2009, hasta el 23 de marzo de 2010 estuvo en BIZKAIA".

6. La Diputación Foral de Bizkaia discrepa de los motivos aducidos por la AEAT y sostiene en su escrito de alegaciones de 16 de enero de 2013 que

“el domicilio fiscal de la entidad está sito desde el momento de su constitución, hasta su venta el 23 de marzo de 2010 en territorio de régimen común, bien en el domicilio declarado en Galicia o en Madrid (donde se encuentra el director de Control de Gestión, el archivo de la mayoría de los documentos contables, el director de Tesorería, etc.)”, en virtud de los siguientes argumentos:

1º. Para pronunciarse sobre el domicilio fiscal de la entidad, la AEAT no debería haber tenido en cuenta las manifestaciones de Dª. SECRETARIA 1 (secretaria de dirección de la entidad) recogidas en la diligencia de 21 de junio de 2010, en la medida que contradicen la realidad empresarial contenida en las diligencias de 28 de septiembre de 2010 suscrita por la AEAT y de 10 de enero de 2013 incoada por la DFB. Asimismo, Dª. SECRETARIA 1 no ha sido en ningún momento apoderada de la entidad, ni puede estimarse a dicha persona su representante autorizado, no procediendo por tanto lo dispuesto en el artículo 107.2 de la LGT. Señala la DFB que en la misma fecha en que Dª SECRETARIA 1 suscribió la diligencia con la AEAT, firmó otras relativas a otras entidades, siendo precisamente este hecho el que conduce a errores y a mezclar distintos expedientes y distintas personas físicas y jurídicas.

“En todo caso, las afirmaciones vertidas en la diligencia por dicha persona física sólo se deben tener en cuenta en la medida en que sus afirmaciones guarden relación directa con su puesto de trabajo y no en relación con otro tipo de funciones (llevanza de contabilidad, archivo de justificantes, custodia de libros, elaboración de cuentas anuales, emisión de facturas, adopción de decisiones estratégicas, de financiación, etc.)”, pues “tanto los hechos como la estructura de funcionamiento del GRUPO DE ENTIDADES en relación con los parques eólicos (...) no es conocida por la totalidad del personal que forma parte del grupo y menos por una persona cuyas labores son las de secretaría”; de modo que “precisamente el desconocimiento de dicha emple-

ada es la que le conduce a incurrir en errores tanto de hecho como relativos a la estructura operativa”.

2º. “La AEAT pretende a través de la mención de otros hechos referidos a otras entidades así como a comportamientos mantenidos tanto por esta DFB como por parte de la Junta Arbitral, dar solución al supuesto objeto de conflicto pero sin llegar a analizar los hechos en detalle”; es decir, que “la AEAT con dicho comportamiento lo que pretende es que por parte de esta Junta Arbitral se prejuzgue la actual controversia en base a expedientes distintos y que se concluya y adopte criterio en base a otros obligados tributarios”.

Sin embargo, subraya la DFB que “las conclusiones en relación con esta entidad deben alcanzarse en función de los hechos y circunstancias específicas que afectan a la misma”.

3º. Respecto a las afirmaciones de la AEAT recogidas en el escrito de 18 de marzo de 2011, señala:

a. La AEAT menciona sólo dos contratos firmados por la entidad (uno celebrado en Madrid, pero fijando como lugar de notificaciones BIZKAIA; y otro suscrito en BIZKAIA), cuando en realidad existen diversos contratos suscritos en territorio común o que designan el territorio común (Madrid, Pamplona) para celebrar, llegado el caso, el procedimiento arbitral; así como varias escrituras públicas de adquisición de derechos de superficie en el MUNICIPIO 4 (Galicia).

b. La persona autorizada en las cuentas bancarias indicadas por la AEAT es D. APODERADO 3 (Responsable de Tesorería del GRUPO DE ENTIDADES), que nunca ha tenido su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.

c. Dª. SECRETARIA 1 afirma que las funciones de supervisión de la entidad recaen sobre

D. APODERADO 4 (Gerente de la Delegación noroeste de ENTIDAD 2), manifestación que resulta incongruente con la conclusión recogida en el informe de la AEAT de que "la empresa, desde su constitución en el año 2003 [debe decir 2000] hasta su venta el 23 de marzo de 2010 carece de personal y locales propios, prestándosele por las sociedades del GRUPO DE ENTIDADES los servicios de administración y gerencia; siendo el GRUPO DE ENTIDADES quien asume por encomienda las labores administrativas de todas las empresas del grupo a una de las sociedades, que la desarrolla con su personal en BIZKAIA".

- 4º. Las negociaciones efectuadas entre la mercantil compradora EMPRESA 1 y ENTIDAD 2 como vendedor de las acciones de ENTIDAD 1 se efectuaron en Madrid, otorgándose la escritura de compraventa en Madrid el 23 de marzo de 2010. Además, se firmó por la entidad un contrato de compromiso de compraventa con EMPRESA 1 que se elevó a público en Madrid el 3 de febrero de 2009.
- 5º. Aunque la Hacienda Foral de Bizkaia "es conoedora del criterio mantenido en Resoluciones y Sentencias tanto por la Junta Arbitral como por el TS, respectivamente, en relación con el concepto de gestión administrativa y dirección de los negocios, quiere incidir en la especificidad que plantea la propia actividad que desarrolla la entidad, precisamente, durante el periodo de promoción y construcción del parque (...)". Y, a tal efecto, considera de suma importancia destacar que la construcción de un parque eólico se desarrolla en tres fases: promoción, construcción y operación y mantenimiento; y, "dado que las labores de gestión y dirección durante el periodo de promoción y construcción del parque son ejecutadas por el personal de ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 en Galicia, es a estas labores a las que se debe atender para la determinación del lugar del domicilio fiscal ya que es la única actividad realizada por la entidad, lo cual implica que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio de régimen común, ya que todas

las labores administrativas de la entidad en relación con dicha fase de construcción y promoción son efectuadas por el personal de ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 en Galicia".

- 6º. Respecto de la doctrina del Tribunal Supremo que, al amparo del artículo 12.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, considera procedente aplicar lo dispuesto en el artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ante la falta de especificación en el Concerto Económico o en la LGT, y más en concreto, en relación con la referencia al "territorio en el que se encuentren domiciliados fiscalmente los administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado", señala la DFB que no puede perderse de vista que las personas físicas intervinientes en el desarrollo de la actividad de la entidad, en sus distintos aspectos (jurídicos, técnicos, contables, financieros, etc.,) actúan como consecuencia de su relación como empleados por cuenta ajena del GRUPO DE ENTIDADES, grupo caracterizado por una gestión y dirección "profesionalizada", por lo que debe tenerse en cuenta no sólo el domicilio fiscal de los administradores o gerentes en el caso de personas físicas empleadas por cuenta ajena, sino el lugar del centro de trabajo al que los mismos están adscritos y donde al amparo de la legislación deben efectuar la prestación de sus servicios. Además, añade que "en todo caso, y con independencia de ello el administrador único de la entidad es ENTIDAD 2, cuyo domicilio fiscal [...] estaba sito en el Territorio Histórico de Araba hasta mediados del año 2010, fecha en la que se procedió a trasladar el mismo a Territorio Histórico de Bizkaia"; y que "adicionalmente, y ante la insistencia, por parte de la AEAT, de reiterar el domicilio fiscal de D. ADMINISTRADOR 1, tanto como persona firmante de diversos documentos, fundamentalmente contratos, como persona física representante del Administrador Único, es importante resaltar que el centro de trabajo del mismo estaba sito en Araba", y que "de la mera lectura del escrito presentado por la AEAT a la Junta Arbitral cabe deducir que al Sr. ADMINISTRADOR 1 como tal le resultaba imposible ejercer de

manera directa e individualizada las funciones correspondientes a un Administrador Único dado el número de entidades en la que ostentaba dicha calificación, por lo que para poder desempeñar su trabajo requería del soporte de un equipo de personal, por lo que en el caso concreto enunciado no puede intentar atraer el domicilio de la entidad al domicilio de la persona física per se, sino atendiendo a las circunstancias que rodean a la entidad y al personal soporte".

7º. En lo referente a la oficina en la que se efectúa la contratación general de la sociedad, señala la DFB que la entidad ha suscrito contratos cuya firma ha tenido lugar en diferentes lugares (dos en BIZKAIA y el resto, cinco, en territorio común), estando sujetos a arbitraje generalmente en territorio común, y actuando asimismo generalmente D. ADMINISTRADOR 1 en su calidad de representante del Administrador único de la entidad; si bien, la DFB discrepa con la AEAT en que la decisión de realizar tales contratos provenga del mismo, pues las decisiones estratégicas de los parques son adoptadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques.

8º. No puede atenderse al domicilio fiscal de ENTIDAD 4, posteriormente ENTIDAD 2 al ser absorbida por esta última entidad, para determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, ya que, por un lado, debe atenderse al personal del GRUPO DE ENTIDADES que presta los servicios a la entidad así como al territorio en el que se prestan y, por otro lado, la entidad recibe servicios no sólo de ENTIDAD 2 sino de otras entidades del Grupo. Agrega al respecto la DFB las siguientes observaciones:

a. A partir del 23 de octubre de 2009 los apoderados de la entidad tienen los centros de trabajo sites en distintos lugares (3 en País Vasco, 1 en Navarra y 2 en Territorio de Régimen Común).

b. El GRUPO DE ENTIDADES dispone en Madrid de una unidad coordinada por Dª COOR-

DINADORA 1 hasta diciembre de 2012, que asiste a las sociedades titulares de parques. Desde esa fecha ha asumido esas funciones D. COORDINADOR 2, con centro de trabajo en Pamplona.

c. Hay una gran dispersión en la ubicación física de los departamentos o centros directivos de GRUPO DE ENTIDADES:

- Financiero: la mayor parte en Madrid.

- Jurídico: en Madrid.

- Tesorería: en Madrid desde 2010.

- Fiscal: en Pamplona.

- Dirección General: entre Madrid y Bilbao

9º. En cuanto al lugar de archivo de los documentos y justificantes contables, una parte significativa de los mismos se encontraban archivados en Madrid, lugar donde efectuaba el Auditor de Cuentas Externo de la entidad el trabajo de campo.

10º. Las decisiones relativas a la estrategia, financiación, inversiones, etc. son adoptadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, el cual efectúa la mayoría de sus reuniones mensuales en Madrid.

11º. En la prestación de los servicios de contabilidad recibidos por las entidades dedicadas a la promoción, construcción y explotación de parques eólicos interviene distinto personal no sólo perteneciente a ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 sino a otras entidades del Grupo, cuyos centros de trabajo están en territorios: Madrid, Bizkaia y Navarra. Además, el responsable del Departamento y encargado de dar el visto bueno a todas las operaciones de la entidad es D. RESPONSABLE 1, cuyo centro de trabajo está en Madrid.

12º. La responsabilidad sobre los libros del IVA recae sobre el Departamento Fiscal, sito en

Navarra. Este Departamento tiene a su cargo todas las actuaciones en materia tributaria, como reclamaciones o recursos.

- 13°. La DFB discrepa con la AEAT en lo referente a las decisiones financieras de la entidad, pues sostiene que son adoptadas por el mencionado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, y no por D. ADMINISTRADOR 1, y que son ejecutadas por el Departamento de Tesorería, cuyo responsable tiene actualmente su centro de trabajo en Madrid.
- 14°. La actividad de dirección y supervisión en lo referente a las decisiones estratégicas de los parques recae sobre D. ADMINISTRADOR 1, cuyo centro de trabajo está sito en Araba (hasta el 1 de julio de 2010, posteriormente está en Bizkaia); sobre D. APODERADO 1, cuyo centro de trabajo está sito en Toledo; y sobre D. APODERADO 4, cuyo centro de trabajo está sito en MUNICIPIO 1.
- 15°. El único inmovilizado del que dispone la entidad consiste en derechos sobre bienes inmuebles sitos en territorio común, más en concreto en Pontevedra, Concellos de MUNICIPIO 3 y MUNICIPIO 2; por lo que concluye la DFB que "en todo caso, y del tenor literal del contenido del art. 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el cual se establecía que deberían concurrir la totalidad de los requisitos mencionados en el mismo, y dada la casuística que se plantea para ENTIDAD 1 (debe tenerse en cuenta que el domicilio del Administrador Único está sito en Araba, el centro de trabajo del representante de dicho Administrador Único también está localizado en Araba, dispersión de centros de trabajo y domicilios fiscales de los apoderados de la entidad: territorio común, Araba y Bizkaia), cabría la aplicación de lo dispuesto en la Ley del Concerto Económico en el art. 43, y, más en concreto, el criterio residual contenido en lo referente a la determinación del domicilio fiscal, es decir, habrá que atender al territorio en el que se encuentre el mayor volumen de

inmovilizado, por lo que nuevamente no cabe sino concluir que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio común, ya que la totalidad del inmovilizado de la entidad está sito en Galicia".

7. Señala, en fin, la DFB en apoyo de su pretensión que:

"resulta relevante que en relación con este expediente [...] las discrepancias en lo referente al domicilio fiscal de la entidad resultan relevantes hasta el momento en que las entidades inician su explotación. Es decir, hasta el momento en el que inician su actividad la Administración competente para gestionar, liquidar y efectuar labores de comprobación del [...] IVA, es la correspondiente a su domicilio fiscal. Precisamente hasta dicho momento temporal, (...) el parque en general, se encuentra en fase de promoción y construcción, lo cual implica que [...] la entidad se encuentra en una situación de solicitud de IVA a devolver por parte de la Administración competente, la de su domicilio fiscal, ya que ha soportado importantes cuotas de IVA [...]. Sin embargo, a partir del momento en el que los parques efectúan la explotación, las cuotas de IVA soportadas son muy pequeñas y, a diferencia de ello, los parques tienen una cuantía importante de IVA repercutido. Ahora bien, dado que la práctica totalidad de los parques eólicos tienen sus instalaciones en Territorio Común y todos ellos habitualmente tienen un volumen de operaciones superior a 6/7 millones de euros realizando todas sus operaciones en el territorio en el que se encuentran sus instalaciones y/o su domicilio fiscal ha sido trasladado a Territorio Común, la Administración competente para exaccionar dicho concepto impositivo es precisamente la de este último territorio. De forma que con las pretensiones de la AEAT, resultaría que hasta el momento de inicio de la explotación del parque, la totalidad de las cuotas soportadas por la construcción y explotación [sic] de los mismos serían devueltas por la HFB; mientras que a partir del momento del inicio de la explotación, todo el IVA sería devengado e ingresado en Territorio Común".

8. La Agencia Estatal de Administración Tributaria en las alegaciones finales se ratifica en las ya formuladas en su escrito de planteamiento rebatiendo, en los términos que seguidamente se resumen, los argumentos esgrimidos por la DFB:

1º. Respecto a su pretensión de localizar el domicilio fiscal en función de cuál sea la Administración tributaria competente para la exacción de un impuesto, señala la AEAT que con ello la DFB está obviando los puntos de conexión o pretendiendo acomodarlos en función de donde se declare ubicado el domicilio fiscal, operativa que califica como "desleal e interesada económicamente". "Ni el Concierto ni la legislación contemplan que el domicilio fluctúe en razón de que la actividad de una empresa se encuentre en una u otra fase de su proceso productivo", puesto que "el domicilio fiscal es una cuestión de hecho y el pretender ubicarlo en un territorio u otro en función de la exacción de un tributo, en este caso el IVA, no deja de ser una distorsión interesada para favorecer la tributación en un determinado territorio. En otras palabras, el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda, en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva de la entidad".

2º. Acerca del argumento alegado por la DFB de que durante la casi totalidad de los ejercicios a los que se refiere el presente conflicto, la actividad de la entidad se ha limitado a la promoción y construcción del parque eólico, y en ese período las tareas de "gestión administrativa diaria" se efectúan por el equipo técnico del que dispone ENTIDAD 2 en Galicia, mientras que las "decisiones estratégicas" se llevan a cabo desde el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE ENTIDADES, replica la AEAT que conforme a anteriores Resoluciones de esta Junta Arbitral hay un único domicilio fiscal posible y, aun reconociendo que parte de las actividades de dirección o gestión administrativa o técnicas se desarrollen en un territorio, se puede fijar el domicilio fiscal en otro territorio por ser donde coinciden la "mayoría de los ele-

mentos" definitorios de la "gestión administrativa y dirección efectiva de los negocios". Tras insistir en los datos contenidos en su escrito de planteamiento y rebatir los aportados en sus alegaciones por la DFB, señala la AEAT que "en definitiva, las tareas desarrolladas en el domicilio fiscal declarado inicialmente por el obligado tributario en territorio común son, por una parte, las de carácter técnico y por tanto puramente ejecutivas, de indudable importancia, pero claramente diferenciables de las tareas directivas a las que se refiere el artículo 43 del Concierto [...]. Por otra parte se realizan también en el domicilio fiscal declarado las labores de carácter gestor y administrativo, que son mínimas y han consistido en la centralización en un domicilio de correspondencia, notificaciones y facturas recibidas para su posterior remisión a BIZKAIA, donde se realiza efectivamente la gestión administrativa de la entidad". Por ello, entiende la AEAT que es en este lugar donde tiene su domicilio fiscal la sociedad ENTIDAD 4/ENTIDAD 2, administrador único de la entidad y sociedad encargada dentro de la estructura del GRUPO DE ENTIDADES de prestar servicios de administración y gestión a las sociedades promotoras de parques eólicos, que carecen de medios materiales y humanos para llevarlos a cabo por sí mismas. De ahí que concluya la AEAT que "consecuentemente, resulta indudable que ése es el lugar en el que se encuentra "efectivamente centralizada la gestión administrativa" de la entidad".

3º. En cuanto a la aplicabilidad al presente caso, cuestionada por la DFB, tanto de las resoluciones de la Junta Arbitral R1/2008 y R1/2009 como de las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 y de 16 de junio de 2010, respectivamente, que las confirman desestimando los recursos interpuestos por la DFB, destaca la AEAT "los siguientes hechos considerados acreditados por las citadas Resoluciones y Sentencias:

a) Los conflictos 1/2008 y 2/2008 fueron planteados por la AEAT en relación con el domicilio fiscal declarado por varias sociedades titulares de parques eólicos.

- b) Dichas sociedades se constituyeron como sociedades anónimas unipersonales, cuyo socio y administrador único era ENTIDAD 2, sociedad "holding" del GRUPO DE ENTIDADES.
- c) Cada sociedad había declarado su domicilio fiscal en el territorio donde se proyectaban los respectivos parques, aun cuando dicho domicilio no reunía ninguno de los requisitos necesarios para poder ser considerado domicilio fiscal y, en consecuencia, la AEAT planteó los conflictos ante la Junta Arbitral por considerar que el domicilio fiscal de las sociedades debía situarse desde su constitución en BIZKAIA, por ser éste el lugar donde se localizaban la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las distintas sociedades.
- d) Las sociedades firmaban con otras sociedades especializadas del GRUPO DE ENTIDADES contratos de arrendamiento de servicios, de construcción de instalaciones, de puesta de marcha de aerogeneradores, etc., y no disponían de personal ni locales propios, por lo que no disponían de capacidad de gestión alguna por sí mismas.
- e) Las tareas desarrolladas por el personal de ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 en los territorios donde se declararon los domicilios fiscales de las entidades consistían, por una parte, en la recepción de facturas, correspondencia y notificaciones para su remisión posterior a BIZKAIA, y por otra, en la ejecución sobre el terreno de las decisiones adoptadas por la dirección, tareas de carácter técnico que no pueden servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial.
- f) Tanto las Resoluciones de la Junta Arbitral como las Sentencias del Tribunal Supremo citadas reproducen textualmente los siguientes párrafos, representativos de la manera en la que desde el GRUPO DE EN-

TIDADES se organizó la gestión y dirección de los distintos parques eólicos desplegados por toda la geografía española (...).

La Junta Arbitral resolvió ambos conflictos concluyendo que todas las sociedades titulares de parques eólicos habían tenido siempre su domicilio fiscal en Bizkaia y el Tribunal Supremo refrendó ambas conclusiones".

A la vista de todo ello, concluye la AEAT que los criterios utilizados y las conclusiones obtenidas por esta Junta Arbitral en las resoluciones R1/2008 y R1/2009, ratificadas por el tribunal Supremo, "resultan plenamente aplicables al presente conflicto, sin que ello implique una traslación puramente mecánica de aquéllas conclusiones al obligado tributario (...)".

- 4º. En cuanto a lo argumentado por la DFB acerca de que, de no admitirse que el domicilio fiscal de la entidad radica en territorio común atendiendo a que el domicilio fiscal del obligado tributario está situado en el lugar en el que se llevan a cabo las labores técnicas del parque, éste habrá de estar localizado en territorio común que es donde se efectúan las "restantes labores de gestión y de dirección", y "a modo de cláusula de cierre", lo concreta en Madrid, alega la AEAT que:

"(...) el socio y administrador único del obligado es ENTIDAD 2, con domicilio fiscal en la actualidad en BIZKAIA. ENTIDAD 2 tiene establecida una estructura empresarial y organizativa que se caracteriza por la dispersión tanto temporal como geográfica, por razones de funcionalidad de los distintos departamentos que la integran. Los mismos no dejan de tener un carácter instrumental y ejecutivo de las decisiones que toma ENTIDAD 2 en relación con los parques eólicos. Esas decisiones tienen precisamente esas trascendencias: ejecución de las inversiones, jurídica, financiera, de tesorería, contable y fiscal. Estos órganos, en base a una estructura de áreas funcionales, actúan en

un segundo nivel y ejecutan las decisiones y estrategias del primer nivel (ENTIDAD 2)”.

Añade la AEAT que “en cuanto al citado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques cabe decir que, siendo un órgano más, integrante de la estructura empresarial del grupo, la propia denominación del mismo, “ejecutivo”, indica cuál es su función: ejecuta las decisiones que toma ENTIDAD 2 (...) El obligado tributario forma parte del GRUPO DE ENTIDADES y es éste precisamente, a través de los departamentos que lo integran, quien lleva a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad objeto del conflicto”.

No niega la AEAT el hecho, en el que hace hincapié la DFB, de que algunos de los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, ni tampoco el hecho de que el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, integrado por personal especializado y cualificado para la adopción de decisiones técnicas correspondientes a su ámbito, se reúna habitualmente en Madrid. Ahora bien, resalta la AEAT la circunstancia de que de los catorce miembros del citado Comité, ocho desarrollan su labor profesional en Bizkaia (por ser allí donde tienen su centro de trabajo según reconoce la DFB), y, en todo caso, muestra su disconformidad con la afirmación de la DFB de que dicho Comité adopta las decisiones estratégicas sobre las cuestiones relativas a los parques desde todos los puntos de vista: técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc.; señalando la AEAT que las personas que integran el citado Comité Ejecutivo “en ningún caso toman decisiones de las que constituyen la dirección de un negocio de la envergadura que tiene el despliegue de los parques eólicos del GRUPO DE ENTIDADES”; y que “la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad (...) corresponde en calidad de representante del administrador único, a D. ADMINISTRADOR 1, cuyo centro de trabajo se encuentra situado en Bizkaia”. Es, pues, D. ADMINISTRADOR 1,

“representante único del administrador único, quien interviene en los actos más importantes de la vida de la sociedad (...) y quien realiza una labor de control y supervisión sobre las tareas desarrolladas por el gerente de la delegación de ENTIDAD 2 en Galicia”.

- 5º. La AEAT aporta al expediente la diligencia de constancia de hechos de fecha 21-06-2010 levantada por personal de la AEAT con D. REPRESENTANTE 2, en calidad de representante del administrador único de ENTIDAD 2, y extendida en el procedimiento de comprobación censal del domicilio fiscal de la entidad DENOMINACIÓN COMÚN TOPÓNIMO 3, S.A., también perteneciente al GRUPO DE ENTIDADES; aludiendo al conflicto núm. 31/2010 en el que esta Junta Arbitral acordó en resolución R14/2013, de 24 de julio que el domicilio de la referida entidad no se encontraba desde su constitución en el domicilio declarado sino en BIZKAIA; considerando la AEAT que “las citadas manifestaciones son perfectamente aplicables y trasladables a este conflicto, ya que el modus operandi es el mismo en las dos entidades”.
- 6º. Por último, la AEAT considera innecesario aplicar el criterio residual para la determinación del domicilio fiscal contenido en el artículo 43 del Concierato, “dada la abundancia y claridad de las pruebas que permiten la fijación del domicilio fiscal de la entidad en Bizkaia por aplicación del criterio principal del lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios (...)”.
9. Una vez analizados los hechos expuestos por las Administraciones contendientes y las alegaciones en las que sustentan sus pretensiones respectivas que, como queda dicho, reiteran en lo fundamental lo argumentado por ambas en otros conflictos arbitrales ya resueltos respecto de entidades dedicadas a la misma actividad empresarial, utilizando la misma estructura organizativa, hemos de recordar que esta Junta Arbitral en resoluciones R1/2008 y R1/2009, confirmadas

por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 4 de febrero y 16 de junio de 2010 (recursos núms. 86/2009 y 155/2009), respectivamente, estimó que el domicilio fiscal de las sociedades "DENOMINACIÓN COMÚN X" a las que se referían los correspondientes conflictos no estaba situado en el domicilio social y fiscal declarado, ubicado en el territorio en el que se encontraba el parque eólico del que eran titulares, por la razón fundamental de que en dicho domicilio se llevaban a cabo actividades de naturaleza esencialmente técnica, de proyecto y construcción del parque. En cambio, todos los indicios apuntaban a que las actividades que propiamente constituían la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa se realizaban por sociedades del GRUPO DE ENTIDADES radicadas en BIZKAIA.

Hemos venido manteniendo que "el hecho de la pertenencia de la entidad interesada a un grupo societario no altera sustancialmente la aplicación de los criterios de determinación del domicilio fiscal. En efecto, las sociedades pertenecientes al grupo conservan su individualidad jurídica; en consecuencia, los criterios de determinación del domicilio fiscal deben referirse por separado a cada uno de los miembros del grupo. En otros términos, la existencia del grupo no convierte en irrelevante a efectos de la determinación del domicilio de una sociedad perteneciente a él el hecho de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se realicen por la propia sociedad o por otra entidad del grupo, de manera que si tales actividades se realizan por otra sociedad del grupo, el lugar en que esto suceda será el del domicilio fiscal de aquélla, por aplicación del citado precepto [art. 43.Cuatro] del Concerto Económico" (entre otras, resoluciones R1/2008, de 24 de noviembre de 2008, expediente 1/2008 –confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de febrero de 2010, recurso núm. 86/2009; R1/2009, de 28 de enero de 2009, expediente 2/2008– confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2010, recurso núm. 155/2009-; R16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011; y R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011; y R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011 –confirmada por el Tribunal Su-

premo en Sentencia de 18 de junio de 2015, recurso núm. 471/2013–).

La DFB considera que las conclusiones de las resoluciones R1/2008 y R1/2009 no deben extenderse mecánicamente a otros casos como el presente, distinguibles en su opinión de los precedentes, sin explicar en sus alegaciones en qué se diferencian ambos supuestos. Sucede, sin embargo, que la valoración conjunta de todas las circunstancias aducidas por las partes del presente conflicto lleva a la conclusión de que el supuesto ahora examinado no difiere esencialmente de los que fueron objeto de las citadas resoluciones de esta Junta Arbitral R1/2008 y R1/2009, y que el GRUPO DE ENTIDADES ha utilizado en todos ellos la misma estructura organizativa para la "promoción y venta" de parques, cuyas líneas fundamentales son las siguientes: a) Constitución de una sociedad íntegramente participada por una holding del Grupo domiciliada fiscalmente en el territorio de situación del parque; b) Realización por esta sociedad ("DENOMINACIÓN COMÚN X, S.A.") de los trabajos preparatorios de la construcción del parque y de esta misma construcción e instalación, celebrando para ello los oportunos contratos con las empresas tecnológicas del Grupo; c) Transmisión de la sociedad propietaria del parque mediante la venta de las acciones representativas de su capital.

La reiteración del mismo esquema explica que los actos y operaciones societarios de las "sociedades de parque eólico" no sean singulares respecto de cada una de ellas sino que se realicen en masa para conjuntos de dichas sociedades. Hasta la venta de sus acciones las "sociedades de parque eólico" son, en realidad, simples estructuras técnicas (instalaciones industriales en construcción) carentes de una gestión empresarial individualizada, ya que ésta se lleva a cabo colectivamente por los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES para el conjunto de todas las sociedades de esta clase; por tanto, en el lugar donde aquéllos poseen los recursos personales y materiales necesarios para ello. Como se infiere de todos los antecedentes, este lugar es fundamentalmente BIZKAIA.

Así lo ha venido reiterando esta Junta Arbitral en resoluciones R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010 (DDCC TOPÓNIMO 3) –confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013–; R16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011 (DDCC TOPÓNIMO 4); R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011 (DDCC TOPÓNIMO 5); R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011 (DDCC TOPÓNIMO 6) –confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 471/2013–; y R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010 (DDCC TOPÓNIMO 7), rechazando alegaciones de la DFB sustancialmente iguales a las desplegadas en el presente conflicto.

10. Como también hemos dicho en resoluciones precedentes, no contradice lo anterior el hecho de que algunos de los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, hecho en el que hace hincapié la DFB y no niega la AEAT. En este sentido, la DFB destaca las funciones del llamado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques y el hecho de que este órgano se reúna habitualmente en Madrid. Afirma la DFB que dicho Comité adopta las decisiones estratégicas sobre las cuestiones relativas a los parques desde todos los puntos de vista, técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc.; de contrario, la AEAT le atribuye un carácter meramente ejecutivo de las decisiones de ENTIDAD 2. Acerca de ello hay que afirmar que la estructura organizativa del GRUPO DE ENTIDADES no ha sido analizada en el presente conflicto y, por tanto, no consta a esta Junta Arbitral de manera rigurosa cuáles son las funciones y posición del repetido Comité; es decir, si es este órgano el que adopta las decisiones supremas en relación con los parques eólicos o, por el contrario, es un órgano básicamente técnico, subordinado a los órganos superiores del Grupo.

No obstante, cualquiera que sea el papel del citado Comité o el de otros órganos situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, según se deduce del expediente, como los encargados de la tesorería o de los asuntos fiscales, ello no es decisivo para excluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las "sociedades de parque eólico" se realicen fundamentalmente por los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES, que adoptan las decisiones empresariales principales.

En este sentido, en nuestra resolución R11/2011, de 2 de mayo de 2011, expedientes 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 acumulados, Fundamento de Derecho 13, negamos relevancia decisiva al lugar donde se celebraban las reuniones del órgano de administración y las Juntas Generales de socios. En apoyo de esta posición invocábamos la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional número 7958/2005, de 20 de junio, recurso 426/2002, que desestimó el recurso contra el acuerdo de 4 de abril de 2002 de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedido a las Comunidades Autónomas, que resolvió que era ineficaz el traslado de Madrid a Barcelona de la sociedad EMPRESA 3 a pesar de que el primer ejecutivo de la compañía y un consejero tenían en Barcelona su domicilio y desarrollaban su actividad en esta ciudad. El recurso de casación número 1115/2006 interpuesto contra esta sentencia fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2011.

Asimismo, hemos declarado que "la concurrencia de circunstancias tales como la localización de la oficina o dependencia desde la que se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dependiendo de las actividades ejercidas, la localización de la oficina en la que se lleve de modo permanente la contabilidad principal, y el lugar donde estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en un número adecuado para poder verificar y apreciar en debida forma las operaciones sociales, constituyen, o pueden constituir, datos fácticos muy relevantes para determinar el domicilio fiscal de una sociedad" (entre otras, resoluciones R4/2009, de 6 de marzo de 2009, expe-

322

diente 5/2008, R29/2011, de 22 de diciembre de 2011, expediente 33/2008); y hemos declarado también que “el hecho de que la contabilidad se lleve a cabo en un lugar distinto al de las restantes actividades de gestión y dirección no es por sí sólo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades, y consideramos relevante el hecho de la pertenencia de las entidades a un grupo empresarial o societario; considerando, en fin, que la gestión administrativa y la dirección de los negocios no son criterios separables y en caso de discrepancia entre una y otra debe tener preferencia la segunda, como lugar donde se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa” (resoluciones R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010; R16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011; R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011; R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011; y R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010).

Es también doctrina reiterada del Tribunal Supremo, como se advierte en las ya citadas Sentencias de 18 de junio de 2015, recursos núm. 417/2013 y 471/2013 Fundamento Quinto; de 17 de octubre de 2013, recurso 538/2012, Fundamento Cuarto; y de 21 de febrero de 2014, recurso 505/2012, Fundamento Cuarto, que “el contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, si no se tiene en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial”; de forma, pues, que “ante la falta de definición legal, ha de atenderse a las circunstancias concretas de cada caso y a las características de cada sociedad y a su actividad, en su conjunto, sin que pueda desvincularse el cúmulo de indicios descubiertos del dato fundamental de la actividad empresarial” (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013, Fundamento Quinto).

11. Pues bien, a la luz de todas las consideraciones que anteceden, teniendo en cuenta la actividad empresarial desarrollada por la entidad, así como la inexistencia en el presente caso de singularidades que lo doten de diferencias relevantes respecto de aquéllos otros que, sobre los mismos presupuestos, ya fueron resueltos por esta Junta Arbitral y confirmados judicialmente por el Tribunal Supremo, hemos de concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se realizaban desde su constitución el 21 de febrero de 2000, hasta la fecha de enajenación de todas las participaciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, en el lugar donde realizaba sus actividades ENTIDAD 2, su único socio y administrador. Este lugar es notoriamente Bizkaia.

La conclusión anterior hace innecesario recurrir al criterio subsidiario establecido por el artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

12. Examinada y resuelta en los términos recién expresados la única cuestión objeto del conflicto interpuesto por la AEAT sobre el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, no procede, como ya se anticipó, que esta Junta Arbitral efectúe pronunciamiento alguno sobre la cuestión previa y subyacente relativa a la competencia para la devolución del IVA solicitado por la sociedad a la AEAT en enero de 2010, y de la que únicamente se tiene noticia por los datos aportados y por las alegaciones efectuadas por la propia entidad interesada, confirmados en el escrito presentado en esta Junta Arbitral por el Consejo para la Defensa del Contribuyente y en la documentación que lo acompaña.

Pero sin entrar a dilucidar un asunto que es ajeno al conflicto interadministrativo suscitado, sí es menester efectuar algunas aclaraciones con el fin de dar respuesta a la petición que nos dirige la entidad interesada en el presente procedimiento y a la motivación que le lleva a plantearla, habida cuenta que la Junta Arbitral está obligada a resolver conforme a Derecho “todas las cuestiones que ofrezca el expediente” (artículo 67 del Concierto Económico), siempre que se corres-

pondan con su ámbito de competencias; y además debe hacerlo teniendo a la vista no sólo el planteamiento y alegaciones de la Administración promotora del conflicto y también, claro, las formuladas de contrario por la otra Administración, sino atendiendo asimismo a las razones y argumentos esgrimidos en sus alegaciones por el contribuyente, en este caso, ENTIDAD 1.

En los dos escritos presentados en esta Junta Arbitral por la entidad compareciente, con el contenido que se resume en los Antecedentes 5 y 7 de la presente resolución, se advierte con meridiana claridad que ENTIDAD 1 está convencida de que la devolución del IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009, solicitada a la AEAT en enero de 2010, depende directa y únicamente de que la Junta Arbitral resuelva el presente conflicto; y considera, por tanto, que el retraso en la terminación del procedimiento es la causa de que aún no haya obtenido la referida devolución. De ahí que manifieste haberse “interesado de una manera constante por la resolución del conflicto ante la Junta Arbitral, con el objeto –nos dice– de obtener la devolución (...)”. Y de ahí también que considere que como “el conflicto planteado sigue sin resolverse (...) como consecuencia de ello, tampoco se ha producido la devolución del IVA solicitado a la AEAT”; “(...) se mantiene sin resolución el conflicto planteado en el ejercicio 2011 –añade–, y no se ordena a ninguna de las Agencias (sic) Tributarias la devolución del IVA debido”. “A la vista del tiempo transcurrido desde que finalizó el procedimiento con el Acuerdo de liquidación (...) sin que el conflicto planteado por la AEAT a posteriori se haya resuelto, no se justifica bajo ningún concepto el perjuicio económico que tal inactividad por parte de la Administración está causando”; afirmando, en fin, que “forma parte de su derecho como contribuyente que se resuelva el conflicto arbitral planteado hace casi 4 años para que pueda obtener la devolución del IVA solicitado en el periodo 12 del ejercicio 2009”.

Con base en todo ello finaliza la entidad sus dos escritos reiterando ante la Junta Arbitral la solicitud de que “proceda a resolver en el plazo de tiempo más breve posible el conflicto planteado

por la AEAT con el objeto de que cese el perjuicio que está causando la no obtención de la devolución (...)”.

13. Siendo estos los términos de la pretensión que ENTIDAD 1 hace valer en el procedimiento, hemos ante todo de precisar que esta Junta Arbitral sólo es competente para resolver conforme a Derecho (y con la celeridad que, en el marco de sus posibilidades, le exige el artículo 67 del CE) los conflictos que se susciten en los supuestos previstos en el Concierto Económico entre las Administraciones tributarias afectadas y para determinar, de acuerdo con los puntos de conexión en él establecidos, a cuál de ellas le corresponde la competencia que en el caso concreto se disputa. Pero en modo alguno puede sustituir a las Administraciones tributarias en la adopción de las decisiones que sólo a ellas les compete, ni tampoco puede revisar los actos administrativos dictados por las partes en conflicto ni emitir pronunciamiento alguno acerca de su legalidad o validez.

Por otra parte, conviene recordar que sólo son parte en el conflicto las Administraciones que en él se enfrentan, aunque esta Junta Arbitral es consciente de que en los conflictos interadministrativos en materia tributaria “siempre cabe descubrir –como advierte el Tribunal Supremo– interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o condicionar de la resolución del conflicto y que, como contribuyentes, tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que les corresponde como tales” (Sentencias de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, Fundamento Segundo; y de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Tercero). Máxime, cuando en el conflicto arbitral sobre la domiciliación de un contribuyente lo que subyace, como en el presente caso, es la devolución de un IVA al que, al parecer, se tiene derecho. Y ello porque es precisamente el derecho a la deducción y, en su caso, a la devolución del IVA el que posibilita la neutralidad del impuesto, al permitir que el sujeto pasivo pueda recuperar las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios que utiliza para la realización de sus operaciones gravadas, constituyendo así una

pieza esencial del sistema común de impuesto sobre el valor añadido. Teniendo reconocido asimismo el Tribunal Supremo, de conformidad con una consolidada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que "el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse perjudicado fatalmente por requisitos formales impuestos por la legislación estatal" (Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, Fundamento Tercero, y de 31 de marzo de 2014, recurso núm. 1547/2013, Fundamento Tercero).

No obstante, el titular del derecho debe facilitar su protección, de ahí que también el Tribunal Supremo haga notar que "para hacer efectivo un derecho reconocido, requisito primero y principal es solicitarlo, y además solicitarlo en forma, a través de los cauces que el Ordenamiento jurídico reserva al efecto" (Sentencia de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, Fundamento Cuarto).

14. El simple repaso de los antecedentes reseñados permite apreciar que, en el concreto caso que aquí se contempla, el derecho que ENTIDAD 1 invoca ante esta Junta Arbitral a obtener la devolución del IVA solicitado a la AEAT en enero de 2010, no es que se encontrara "suspendido" a raíz del planteamiento del presente conflicto y en espera de su resolución, si no que ya había resultado explícita y formalmente "denegado" por la AEAT al margen y con independencia de la incoación de este procedimiento arbitral. En efecto, en el Acta de disconformidad levantada a la entidad el 14 de diciembre de 2010 la Inspección de la AEAT ya propuso la denegación de la devolución por no considerarse competente para su tramitación, al afirmar (antes de iniciar el siguiente 23 de diciembre de 2010 el procedimiento de cambio de domicilio, conforme al artículo 43.Nueve del Concerto Económico) que estaba en el País Vasco el domicilio fiscal de la entidad. Y, más tarde, en el Acuerdo de liquidación de 22 de marzo de 2011, la AEAT rechazó resueltamente la solicitud de devolución, "por considerar (...) que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral".

Parece evidente, pues, que en dicho Acuerdo de liquidación la AEAT no solo denegó la devolución del IVA solicitado por ENTIDAD 1, sino que además decidió resolver, unilateralmente, el conflicto interadministrativo sobre la domiciliación de la entidad que ya había decidido plantear ante la Junta Arbitral, comunicándoselo previamente (artículo 10 del RJACE) el anterior 16 de marzo de 2011 –registrado de entrada el siguiente día 18– a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, y acordando su efectiva interposición mediante escrito suscrito, en igual fecha de 18 de marzo, por el Director General de la Agencia Tributaria al entender rechazada por la DFB la propuesta de cambio de domicilio de ENTIDAD 1 en el procedimiento amistoso de cambio de domicilio fiscal iniciado el 23 de diciembre de 2010, tan pronto como transcurrió el plazo de dos meses sin contestación alguna de la Diputación Foral.

Por todo ello, nada cuesta comprobar que la devolución del IVA solicitada a la AEAT en enero de 2010 no podía depender de la resolución del presente procedimiento arbitral relativo a la domiciliación de la entidad, por la simple razón de que aquella devolución ya fue previamente denegada por la propia Agencia Tributaria y, según se dijo, esta Junta Arbitral carece de competencia para revisar la legalidad de los actos dictados por las Administraciones en conflicto. Ni tampoco, y por lo mismo, aquella devolución denegada en el Acuerdo de liquidación de 22 de marzo de 2011 pudo estar suspendida durante la pendencia de un conflicto cuya interposición se acordó por el Director de la Agencia Tributaria el anterior 18 de marzo de 2011, aunque no se registrara de entrada en la Junta Arbitral hasta el siguiente día 23.

Cuestión distinta es la de si ENTIDAD 1 consintió o no la denegación de la devolución acordada por la AEAT, pues, según la documentación remitida por el Consejo para la Defensa del Contribuyente junto al escrito presentado en la Junta Arbitral el 21 de agosto de 2015, no existe constancia de que ENTIDAD 1 interpusiera recurso o reclamación alguna contra el referido acuerdo

denegatorio del derecho a la devolución invocado en esta sede arbitral; resultando asimismo que “ni durante el trámite de audiencia previo a la firma del acta de disconformidad suscrita por la representante de la sociedad ni durante el periodo de alegaciones posterior a la misma se habían presentado alegaciones por parte del obligado tributario”.

15. Aunque en el supuesto aquí examinado, insistimos, la devolución del IVA no estuvo suspendida sino que fue denegada, conviene aclarar que las Administraciones enfrentadas no podrán válidamente parapetarse en el deber de abstención impuesto por los artículos 66.Dos del Concierto Económico y 15.1 del RJACE, para acordar la suspensión automática de la devolución solicitada como consecuencia del planteamiento de un conflicto de competencias por razón del domicilio del solicitante, conforme a lo declarado por la Audiencia Nacional en Sentencia de 10 de abril de 2015, recurso núm. 473/2014, con base en la normativa comunitaria e interna del IVA y en doctrina del Tribunal Supremo (Sentencias de 31 de marzo de 2014, recurso núm. 1547/2013; y de 6 de mayo de 2014, recurso núm. 1664/2012) sustentada, a su vez, en abundante doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [que subraya la relevancia del derecho a la devolución del IVA como instrumento al servicio de la neutralidad del tributo y el papel central que este principio juega en el sistema común de impuesto sobre el valor añadido], concluyendo la Audiencia Nacional que “es contrario a Derecho acordar la suspensión automática de una devolución de IVA como consecuencia del planteamiento de un conflicto de competencias por razón del domicilio” (Fundamento Tercero).

Resulta, pues, que la normativa interna y, en lo aquí relevante, el artículo 66.Dos del Concierto Económico y el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, habrán de interpretarse de conformidad con la normativa europea y sus principios rectores; declarando el Tribunal Supremo que, desde la perspectiva del “desenvolvimiento del principio de neutralidad del IVA, en presencia de un sistema tributario nacional con distintos regímenes y distintas administraciones responsables

de su correcta gestión y funcionamiento, la interpretación que ha de hacerse de la normativa interna en cuanto regula la coordinación y determinación de la administración territorial competente para hacerse cargo de la devolución, no puede resultar incompatible con el Ordenamiento de la Unión Europea, pues de serlo el efecto consecuente ha de ser la inaplicabilidad de la norma incompatible con la primacía de aquél (...)” (Sentencia de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Tercero).

Y en este sentido no cabe desconocer, en fin, que el mismo artículo 15 del RJACE, tras reiterar el deber de abstención que el artículo 66.Dos del Concierto impone a las Administraciones afectadas cuando se suscite el conflicto de competencias, añade en su apartado 2 que “hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral”.

Luego, no parece existir argumento válido alguno para que la Administración que viniera gravando al contribuyente que solicita la devolución del IVA se abstenga de continuar sometiéndolo a su competencia hasta tanto se resuelva, o se solucione amistosamente, el conflicto planteado ante la Junta Arbitral, haciéndose cargo de la devolución del IVA solicitado sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que, tras la resolución del procedimiento arbitral, deban efectuarse entre las Administraciones afectadas; siendo doctrina del Tribunal Supremo que “el derecho a la devolución del IVA al que se tiene derecho no puede verse condicionado ni perjudicado –y es un perjuicio la retención indebida por un plazo excesivo– por la complejidad de la normativa interna estatal para articular y coordinar las relaciones entre las administraciones responsables de gestionar el impuesto, y es

evidente que teniendo derecho el contribuyente a la devolución del IVA la tardanza en la devolución por falta de un mecanismo con suficiente agilidad para determinar la administración responsable, menoscaba su derecho a obtener la devolución en un plazo razonable, aun cuando a la suma indebidamente retenida se sumen los intereses correspondientes. Siendo criterio de esta Sala –concluye el Tribunal Supremo– que aquella Administración que percibió los ingresos procedentes del IVA es la que debe hacer frente a las correspondientes devoluciones, sin perjuicio de los derechos y acciones que le pueda corresponder" (Sentencia de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Tercero).

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

- 1º. Declarar que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (NIF ----) se encontraba desde su constitución, el 21 de febrero de 2000, hasta la fecha de enajenación de todas las participaciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, en BIZKAIA.
- 2º. La terminación y archivo de las Actuaciones.
- 3º. Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a ENTIDAD 1
- 4º. Comunicar al Consejo para la Defensa del Contribuyente la terminación del presente procedimiento arbitral.

