

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

## **Resolución R4/2009**

### **Expediente 5/2008**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 6 de marzo de 2009

la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

## **ACUERDO**

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado sobre el domicilio fiscal de la sociedad (Entidad) NIF ANNNNNNNN, en el ejercicio 2001, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 5/2008.

### **I. ANTECEDENTES**

1. Mediante escrito, de fecha 14 de marzo de 2008, registrado de entrada el mismo día, la Diputación Foral de Bizkaia remitió a esta Junta Arbitral diversos expedientes relativos a los conflictos planteados con anterioridad a la constitución de este órgano, entre los que se encuentra el relativo al conflicto objeto de la presente resolución.

2. El conflicto trae su origen de las solicitudes de devolución del IVA formuladas por (Entidad), (en adelante "la sociedad") correspondientes a declaraciones-liquidaciones de dicho impuesto, ejercicio 2001, presentadas ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) a partir del tercer trimestre de dicho año, por importe de 34.000.190,92 euros.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

Previa a la presentación de tales solicitudes de devolución con fecha 28 de septiembre de 2001, la sociedad presentó escrito ante la AEAT, Departamento Gestión de Tributos, en el que informaba de la Comunicación del alta modelo 036, así como de las respectivas altas del Impuesto sobre Actividades Económicas, referidas a la actividad comercio al por menor de hipermercados. Posteriormente, en concreto el 16 de noviembre de 2001, la sociedad presenta ante la AEAT un escrito comunicando su condición de gran empresa. En ambos escritos la sociedad reitera que le es aplicable el artículo 121 de la Ley del IVA, y, por tanto, que su volumen de operaciones en 2001 supera la cifra de 1.000 millones de pesetas.

La comprobación de dichas solicitudes de devolución del IVA dio lugar a actuaciones de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuyo resultado se recogió en un Informe fechado el 23 de junio de 2002 en el que el actuario propone que, previa puesta de manifiesto del expediente, la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco se declare incompetente para proceder a la indicada devolución. A la vista de las alegaciones formuladas por la sociedad interesada, el 26 de septiembre de 2006, y teniendo presente el informe emitido en el mismo sentido, el 10 de septiembre de 2002, por el secretario de la Dirección General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Economía y Hacienda, dicho actuario propuso, el 10 de octubre de 2002, que se diese traslado a la Diputación Foral y a la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas, a los efectos pertinentes, por considerar que esta Unidad es la competente para dictar el correspondiente acuerdo denegando la devolución solicitada, por ser la Diputación Foral de Vizcaya la Hacienda competente para comprobar, y en su caso, practicar la mencionada devolución. Finalmente, la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (URGGE) acordó practicar una liquidación provisional de la cantidad a devolver de 0 euros, en lugar de 34.000.190,92 euros, por no ser competente, dado que en el ejercicio 2001 el contribuyente tenía su domicilio en Vizcaya y su volumen de operaciones en el

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

ejercicio 2000 fue de 25.200.000 pesetas, por lo que debió presentar todas las declaraciones de IVA de 2001 y, por tanto, solicitar la devolución correspondiente en la Hacienda Foral de Bizkaia. Este acuerdo se comunica a la sociedad interesada, el 28 de octubre de 2002, al tiempo que se le concede un plazo de quince días para presentar recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, optando por la presentación de un recurso de reposición el 13 de noviembre de 2002, siendo desestimado el 12 de diciembre de 2002. Contra dicha desestimación interpuso reclamación-económico administrativa el 3 de enero de 2003, y contra su desestimación por silencio administrativo interpuso recurso de alzada el 12 de febrero de 2004, que fue declarado inadmisibile el 6 de abril de 2005.

3. Paralelamente, el 12 de junio de 2003 la Diputación Foral de Bizkaia inició el expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal en el que se concluye que el domicilio de la sociedad no se encuentra correctamente fijado en Bizkaia, comunicándose a la Agencia Tributaria Estatal el 23 de julio de 2003, respondiendo ésta con un nuevo Informe, fechado el 11 de noviembre de 2003, en el que concluye que el domicilio fiscal de la sociedad coincide con su domicilio social ubicado en (Municipio de Vizcaya), donde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. A la vista de lo cual la Diputación Foral de Bizkaia dirigió al Ministerio de Hacienda un escrito dejando constancia expresa de su discrepancia en relación con el domicilio fiscal de la entidad, a los efectos de lo previsto en el artículo 66 del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y ello ante lo previsto en los apartados seis y nueve del artículo 43 de dicho Concierto que establecen, respectivamente, que "las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3a del Capítulo III de este Concierto Económico", y que "el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas", y acto seguido que "dicha Administración dará traslado con su propuesta, con los

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a la que se retrotraen los efectos", de manera que "si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente", pero "si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis".

4. La Diputación Foral de Bizkaia a la hora de plantear el conflicto asegura, en el informe que acompaña, que hasta 2001 la sociedad se dedicaba exclusivamente al arrendamiento de un local de negocio con un exiguo volumen de facturación anual, teniendo su domicilio social y fiscal fijado en (Municipio2) (Bizkaia), sin embargo, a mediados del ejercicio 2001 la sociedad adquiere cinco hipermercados, sitios todos ellos en territorio común (Tarrasa, Algeciras, San Cugat, Murcia y Cartagena), produciéndose un desplazamiento del lugar en el que se sitúa su domicilio fiscal, puesto que ya no se puede considerar que allí se encuentra centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, ni, subsidiariamente, tiene en el Territorio Histórico de Bizkaia el mayor valor de su inmovilizado. Y, por ello, concluye, analizando todos los elementos que obran en poder de la administración foral, que el domicilio fiscal de la entidad esta situado fuera del Territorio Histórico de Bizkaia.

Su línea argumentativa se apoya, fundamentalmente, en las siguientes afirmaciones:

– En ningún precepto del ordenamiento jurídico se determina que el domicilio fiscal de una persona jurídica sometida al Impuesto sobre el Valor Añadido se configure en atención al lugar del domicilio fiscal de los administradores de la entidad, ni al lugar en el que radique la sede del grupo de empresas que controla accionarialmente dicha entidad. No se debe confundir, aclara, la regulación vigente con ciertos criterios 'indicativos que establecían normas reglamentarias derogadas hace casi una década para facilitar a la Administración tributaria la ubicación de la dirección efectiva de una entidad, cuando, además, esos indicios no deben

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

utilizarse con preferencia a los datos obtenidos directamente de la realidad de la entidad.

– En 2001 la entidad no dispone en el Territorio Histórico de Bizkaia de una organización establece de medios humanos y materiales adecuada para adoptar las decisiones organizativas atinentes a la sociedad.

– La totalidad del inmovilizado de la sociedad se encuentra situado en territorio común.

– La totalidad del personal empleado por la entidad radica en los centros de trabajo ubicados en territorio común, por lo que todas las funciones de gestión administrativa que desarrolla a través de su propio personal se desempeñan en los centros comerciales de la sociedad, que están situados en territorio común.

– Determinadas actividades de gestión administrativas han sido subcontratadas con entidades (contratos con (Entidad 2) y con (Entidad 3) que se suscriben en 2001) del grupo de empresas al que pertenece la entidad, que las llevan a cabo desde sus propias instalaciones, y, por tanto, no deben computarse dado que no son actividades que realice la misma.

– La estructuración del grupo de empresas al que pertenece la entidad dispone de dos niveles básicos de decisión que pueden considerarse integrantes del concepto dirección de los negocios: uno, en el Comité de Dirección y en la Dirección de Hipermercados del (Grupo) que establece las direcciones estratégicas fundamentales para orientar el negocio de todo el grupo de empresas, y, otro, que es el que determina las decisiones concretas de cada centro comercial y que son responsabilidad de cada uno de los gerentes de cada centro comercial.

– En el caso de que no se consideren suficientes todos esos elementos para determinar el lugar en el que se encuentra centralizada la mencionada gestión

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

administrativa y dirección de los negocios, debe acudir al criterio del lugar en el que radique el mayor valor del inmovilizado, que, sin discusión, se encuentra en territorio común.

5. La AEAT alega, en primer lugar, dos motivos de inadmisibilidad del conflicto, uno, su extemporaneidad, y otro, la existencia de pendencia judicial sobre el objeto del mismo. En segundo lugar, esgrime diversas razones de fondo para considerar que el domicilio fiscal de la entidad sigue estando en el año 2001 en el Territorio Histórico de Bizkaia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 36 del Concierto Económico a la sazón vigente puesto que, en síntesis, es en dicho territorio donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de los negocios, toda vez que es en él donde se halla la oficina o dependencia en la cual se verifica normalmente la contratación de la sociedad, donde se lleva la contabilidad y donde tienen fijado su domicilio fiscal los administradores y apoderados en número adecuado. En tercer lugar, considera que no es competente para proceder a la devolución del IVA solicitado, en atención a lo dispuesto en el artículo 28.Tres del Concierto entonces vigente, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, dado que la sociedad es un sujeto pasivo cuyo volumen total de operaciones en el año anterior (en este caso, el año 2000) no excedió de 500 millones de pesetas, y siendo así, ha de tributar en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde haya efectuado sus operaciones, en la Diputación foral correspondiente (en este caso Bizkaia) habida cuenta que su domicilio fiscal está situado en el País Vasco (concretamente, en (Municipio de Vizcaya)). A los efectos del cálculo del volumen de operaciones no incluye el volumen de operaciones realizado en el año 2000, cuando todavía pertenecían a (Entidad 4), por los cinco centros comerciales situados en territorio común, frente a lo pretendido durante la fase previa al planteamiento del conflicto por la Diputación Foral (no, sin embargo, en el informe que acompaña al escrito que propone someter la controversia a la Junta Arbitral del Concierto) y en contra, también, del parecer de la entidad. Es oportuno aclarar que si dichas operaciones se tuvieran en cuenta, por aplicación de lo dispuesto en el artículo

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

121 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el límite cuantitativo de los 500 millones de pesetas se hubiera superado y, en ese caso, no resultaría aplicable el apartado tres del artículo 28 del Concierto.

6. Coincidiendo parcialmente en el tiempo, se ha desarrollado un proceso que podría haber desembocado también en esta Junta Arbitral, tras la Convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, al amparo del artículo 64.b del vigente Concierto Económico, dado que el 4 de abril de 2003, la sociedad interesada presentó una consulta ante la Dirección General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria interesando de ésta una respuesta acerca de cual es la administración tributaria obligada por razón de competencia a practicar la devolución del saldo del impuesto sobre el Valor Añadido existente a su favor a 31 de diciembre de 2001. La propuesta de resolución de ese órgano, fechada el 10 de mayo de 2003 no es aceptada por la Diputación Foral de Bizkaia, ya que sus servicios técnicos proponen, con fecha 12 de junio de 2003, un criterio opuesto, de ahí que consideraran que la cuestión debiera dirimirse ante la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, y, en su caso, ante la falta de acuerdo en el seno de ésta, elevar la cuestión a la Junta Arbitral. La resolución, respondiendo a la consulta formulada se fechó el 31 de julio de 2003, dándose el oportuno traslado de ella por la administración estatal a la sociedad interesada. Como anticipamos, no consta en el expediente que se acabase poniendo en conocimiento de la Junta Arbitral la cuestión por esa vía, y lo que, en cambio, sí obra en el expediente es la apertura del conflicto por otra vía: la que ha iniciado la Diputación Foral de Bizkaia.

7. En su reunión celebrada el 12 de mayo de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto promovido por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado en relación con el domicilio fiscal de la sociedad y, en consecuencia, notificar a ésta el planteamiento del conflicto, emplazándola para la formulación de alegaciones y proposición de prueba en el plazo de un mes. Consta

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

en el expediente que a la sociedad también se le ha notificado también el planteamiento del conflicto.

8. Puesto de manifiesto el expediente a las partes del conflicto, la Diputación Foral de Bizkaia formuló alegaciones a través de la remisión a esta Junta Arbitral, el 22 de octubre de 2008, de un Informe del Servicio de Inspección Tributaria de su Departamento de Hacienda y Finanzas. En cambio, no ha presentado alegaciones la sociedad interesada, pese a que oportunamente, el 10 de octubre de 2008, también se le notificó la puesta de manifiesto del expediente.

9. Las alegaciones de la Diputación, brevemente expuestas, son las siguientes. Primera, en relación con la existencia de pendencia judicial que no es tal, puesto que los Tribunales Económico-Administrativos no son Tribunales de Justicia: Segunda, en relación con los motivos de fondo, que no es indicativo de que el domicilio fiscal no haya cambiado el hecho de que su domicilio para notificaciones siga estando en (Municipio de Vizcaya), como tampoco lo es el hecho de que no haya solicitado un cambio formal del mismo, que no puede concluirse que el domicilio fiscal de la entidad esté sito en Bizkaia por el hecho de que las entidades con las que tiene subcontratadas funciones gestoras y administrativas tengan su domicilio fiscal en ese territorio, cuando resulta que en los centros comerciales se proceden a efectuar subcontrataciones, y, adicionalmente se reciben servicios de una entidad sita en Madrid (concretamente, el despacho de abogados que tramitó la consulta a la que nos referimos más atrás), y, por último, que comparte la tesis de la AEAT con respecto al concepto de volumen de operaciones contemplado en el artículo 28, del Concierto en el sentido de que no debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 121.1, in fine, de la Ley del IVA, coincidente con el mismo artículo de su equivalente Norma Foral.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Es necesario, en primer lugar, examinar las causas de inadmisibilidad del



<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

presente conflicto aducidas por la AEAT. Este examen ha de hacerse teniendo en cuenta que este conflicto no es nuevo, sino que se planteó el 24 de enero de 2004, momento en el cual si bien el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establecía el cauce de la Junta Arbitral para resolver controversias como la presente, este órgano no se había constituido ni se había aprobado su Reglamento. Una vez que estos hechos tuvieron lugar, la Junta Arbitral, en su reunión del 12 de mayo de 2008, acordó admitir a trámite los conflictos planteados con anterioridad y aún no solventados, en los que la Junta Arbitral no apreció la concurrencia de una causa de inadmisibilidad. El escrito de la Diputación Foral de Bizkaia de 14 de marzo de 2008 no es, en realidad, de planteamiento de los conflictos a los que en él se hace referencia, sino de simple remisión de los correspondientes expedientes.

2. Alega la AEAT como causa de inadmisión la extemporaneidad del planteamiento del conflicto, que resultaría de la infracción del plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por el Real Decreto 176012007, de 28 de diciembre. Debemos rechazar esta causa de inadmisibilidad por las mismas razones por las que lo hicimos en resoluciones anteriores, como la 2/2008, que se resumen en que la aplicación del sistema de plazos del RJACE tiene como presupuesto que este órgano se encontrase de manera efectiva en funcionamiento al tiempo de entablarse el conflicto, ya que no tendría sentido que caducase la posibilidad de acudir a la Junta Arbitral como vía prevista en el Concierto Económico para la resolución de controversias antes de que este órgano tuviese la posibilidad real de entrar a conocer de ellas, conclusión que encuentra apoyo además en el principio pro accione. Como hemos recordado en los antecedentes, el presente conflicto fue planteado varios años antes de que la Junta Arbitral se constituyese y fuera aprobado su Reglamento, por lo que no podrían aplicarse los plazos establecidos por éste para precluir el acceso a esta vía sin menoscabo de la seguridad jurídica.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

3. Tampoco vamos a aceptar la segunda de las causas de inadmisibilidad alegadas por la AEAT al amparo del párrafo segundo del artículo 9 del RJACE, con arreglo al cual "en ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia". En opinión de la AEAT la cuestión objeto del presente conflicto estaría ya resuelta por el acuerdo de 6 de abril 2005 del Tribunal Económico Central, que declaró inadmisibile la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2001, fechada el 28 de octubre de 2002. Sin embargo, no es necesario un gran esfuerzo interpretativo para concluir que los Tribunales Económico-Administrativos, cualquiera que sea la Administración a la que pertenezcan, no pueden de ninguna manera tener cabida en la expresión "Tribunales de Justicia" dada su evidente naturaleza de órganos administrativos. A la anterior conclusión no se opone el hecho bien conocido de que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas haya admitido la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para someterle cuestiones prejudiciales.

4. Rechazados los obstáculos procedimentales a la admisión del conflicto, procede entrar a examinar la cuestión de fondo, que consiste en determinar si el domicilio fiscal de la sociedad en el ejercicio 2001 se encontraba en la sede de su domicilio social, es decir, en (Domicilio) (Municipio) (Bizkaia), como sostiene la AEAT, o por el contrario estaba situado, como afirma la Diputación Foral de Bizkaia, en territorio común (sin precisar exactamente donde), Ambas Administraciones están de acuerdo en que en el año 2000 el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en su domicilio social. El domicilio social no ha cambiado a lo largo de los años, siempre ha estado en (Municipio de Vizcaya).

5. Las nociones que nos interesan para resolver el Conflicto son dos: una, volumen de operaciones, y dos, domicilio fiscal.

En relación con la primera debemos tener presente el artículo 28.Tres del Concierto

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

de 1981 que establecía que "los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de 500 millones de pesetas 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.

A efectos de esta norma se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año".

Habida cuenta que la propia Diputación Foral en su escrito de alegaciones presentado después de haber tenido acceso al expediente completo, exactamente el 19 de octubre de 2008, comparte la tesis de la AEAT de que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 28.Tres del Concierto Económico, no debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, coincidente con el mismo artículo de la Norma Foral (Bizkaia) 7/1994, de 9 de noviembre, reguladora de dicho Impuesto, estamos excusados de argumentar sobre ese extremo. Como se sabe, dicho artículo establece en su apartado uno, in fine, "que en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo periodo por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida".

En realidad, la cuestión relativa al volumen de operaciones ni siquiera se ha suscitado en el marco del presente conflicto por la administración foral. Verdaderamente, donde se ha originado ha sido con ocasión de la consulta planteada por la sociedad, pero como ya se ha dicho al inicio de esta resolución, el conflicto derivado de la discrepancia acerca de la respuesta que debía darse a dicha consulta nunca ha llegado a esta Junta Arbitral, por tanto, los argumentos que se vertieron en ese marco no pueden introducirse en el presente conflicto. No lo ha hecho, insistimos, la Diputación Foral de Bizkaia, sí lo ha hecho, innecesariamente, la AEAT, de manera tal que, como también se ha dicho, aquélla en su escrito postrero (fechado el 19 de octubre de 2008) ha dado por bueno el criterio mantenido por ésta.

Nótese que si en el año anterior el volumen total de operaciones no excedió de quinientos millones de pesetas (como es el caso, puesto que ascendió a 25.200.000 pesetas) el sujeto pasivo deberá tributar por el año 2001 íntegramente a la Administración donde esté situado su domicilio fiscal, incluso en el caso de que en el mismo no se entienda realizada ninguna de las operaciones. En resumen, cuando los sujetos pasivos no sobrepasen el umbral de los quinientos millones, el criterio a tener en cuenta es en todo caso el domicilio fiscal.

**6.** Adviértase que mientras el volumen de operaciones a considerar es el del año anterior (2000), de acuerdo con el artículo 28.Tres, la localización del domicilio fiscal es la del año en curso (2001). Pues bien, en relación el domicilio fiscal, interesa decir que la norma que debe tenerse presente es el artículo 36. Cuatro, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 1211981, de 13 de mayo, el cual dispone lo que sigue: "A los efectos del

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuanto tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección".

Es importante resaltar que este precepto es el aplicable en la presente ocasión, que no el 43.Cuarto del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, puesto que ésta, si bien entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, surtió efectos desde el 1 de enero de 2002. Ello tiene su importancia puesto que este último artículo establece 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 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". Nótese que se establece un criterio residual (el lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado) que no se prevé en la redacción del Concierto a la sazón vigente, por lo que las consideraciones que al respecto formula la Diputación Foral de Bizkaia no pueden tenerse en cuenta para resolver el conflicto que nos ocupa, puesto que ese criterio residual no resulta aplicable en el año 2001.

7. 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

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

a título indicativo. (Entidad) debe tributar donde tenga su domicilio fiscal (que puede o no coincidir con el domicilio social) y la fijación de éste, es, justamente, el problema que nos ocupa, y, para resolverlo, habida cuenta que se trata de una cuestión fáctica, dado que se anuda, en última instancia, al lugar en que se realice la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, debemos examinar los distintos elementos probatorios que obran en el expediente.

Es evidente, 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. Evidentemente, la fuerza de su valor probatorio estará en función de que concurran más o menos de los tres elementos citados.

Ello no obstante, la valoración final puede depender, a veces, de que existan otros elementos que refuercen o debiliten esa primera valoración.

En la presente ocasión no son esos los únicos elementos que tenemos en cuenta para avalar la tesis de la administración estatal, sino que también van en esa dirección hechos tales como: uno, la composición accionarial de la sociedad y la distribución de funciones en el Grupo del que forma parte, de donde se desprende que las decisiones estratégicas fundamentales se adopten en el Consejo de Dirección del (Grupo), y dos, que tiene suscritos contratos de prestación de servicios con (Entidad 2) y (Entidad 3), dos entidades que como ella pertenecen al mismo Grupo. En realidad la Diputación de Vizcaya no ha acreditado que el lugar donde está efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios haya variado, sigue estando en (Municipio de Vizcaya), donde está

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

ubicado también el (Grupo), donde también lo están las dos empresas con las que suscribió los dos contratos antedichos y donde existe infraestructura suficiente para realizar la dirección de las actividades y la gestión administrativa del grupo, incluidas, las que desarrolla Entidad.

No es irrelevante el hecho, más bien al contrario, es en parte la clave de todo, que la propia sociedad reconozca que determinadas actividades de gestión administrativa no las lleve ella misma, sino que las haya subcontratado a dos entidades del mismo Grupo de empresas al que pertenece. El examen de ambos contratos permite asegurar que a través de ambas sociedades es como se lleva a cabo la gestión efectiva desde (Municipio de Vizcaya) de Entidad. Efectivamente, el contrato suscrito por el Presidente y Consejero Delegado de la sociedad con (Entidad 2), por una duración indefinida, salvo denuncia expresa por cualquiera de las partes, tiene por objeto la prestaciones de servicios consistente en definición y desarrollo de las políticas generales del (Grupo), realización de estudios de mercado, diseño y realización de planes de viabilidad de proyecto generales que afectan a la organización, estudio de viabilidad de nuevos proyectos, definición de planes estratégicos, diseño de modelos de gestión y de seguimiento de planes de gestión, definición de políticas financieras, definición de políticas de consumo, diseño y fijación de las funciones centrales del Grupo, promoción de las relaciones con terceros y de las posibles alianzas empresariales, establecimiento de las políticas de comunicación y de relaciones institucionales, seguimiento y control de las principales decisiones que puedan marcar las evolución del Grupo, promoción de la cultura, valores, creencias y práctica de gestión del Grupo, gestión de la política corporativa en lo relativo a marcas y restantes derechos de propiedad intelectual y llevar a cabo la representación institucional del Grupo ante cualesquiera clase de organismos públicos y privados.

En el contrato firmado con (Entidad 3), también por duración indefinida, salvo denuncia expresa por cualquiera de las partes, se estipula que (Entidad 3), se compromete a facilitar el soporte tecnológico, el servicio de asesoramiento y

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
5/2008	R 4/2009	06/03/2009	Diputación Foral Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Domicilio fiscal personas jurídicas. Volumen operaciones – Cuestiones procedimentales

asistencia técnica necesaria para la gestión de todas aquellas cuestiones relativas a servicios informáticos, gestión de recursos urbanos, administración económico-financiera, marketing y asesoramiento jurídico, y asimismo, que para la prestación de servicios objeto del contrato (Entidad 3), pondrá a disposición el personal, material e instalaciones que, a tal efecto, fuesen necesarios para la prestación de los correspondientes servicios, y también que se facilitará la utilización de los equipos informáticos necesarios así como la infraestructura necesaria y que se prestan los servicios de explotación requeridos por medio de los recursos humanos necesarios asignados por (Entidad 3), al efecto.

No puede desconocerse, es cierto, que en cada uno de los cinco centros comerciales también se llevan a cabo determinadas funciones, pero, desde luego, no son las más relevantes a los presentes efectos. Realmente, según se desprende del Manual de Adiestramiento que obra en el expediente, y que comprende las funciones de los distintos puestos de trabajo (alimentación, frescos, electro, bazar, textil, cajas, mantenimiento, administración, almacén, gasolineras y recursos humanos) en cada centro comercial se desarrollan meramente las funciones necesarias para ejecutar las instrucciones dadas por la dirección del Grupo y por los administradores de la sociedad, residentes en territorio foral, para lo cual se han otorgado distintos poderes ante notario.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

Declarar que el domicilio fiscal de (Entidad) en el ejercicio 2001 era su domicilio social, situado en (Domicilio), (Municipio) (Bizkaia).