

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

Resolución R 5/2012

Expediente 9/2009

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

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

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Administración del Estado frente a la Diputación Foral de Bizkaia acerca del cambio de domicilio efectuado por la sociedad ENTIDAD 1 (NIF ----) desde CANTABRIA a Bilbao conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 9/2009.

I. ANTECEDENTES

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

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Con fecha 7 de octubre de 1988 se constituyó mediante escritura pública la sociedad ENTIDAD 1 fijando su domicilio social en Madrid, DOMICILIO 1. Por escritura de fecha 22 de diciembre de 1997, se reduce el capital social, quedando como único socio SOCIO 1, fijándose el domicilio social de la entidad en DOMICILIO 2, de Madrid.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

- En escritura de fecha 18 de marzo de 1998 cesa como administrador el identificado como tal anteriormente, al tiempo que se amplía el capital de la sociedad, siendo éste suscrito por ENTIDAD 2, (NIF ----), designándose administrador a ADMINISTRADOR 1, consejero delegado de ésta última sociedad domiciliada en VITORIA-GASTEIZ.

- Por escritura de 30 de junio de 1999 SOCIO 1 vende sus participaciones sociales a ENTIDAD 2 quedando esta sociedad como socio único de ENTIDAD 1.

- Por escritura pública de fecha 29 de octubre de 1999 ENTIDAD 1 traslada su domicilio social a CANTABRIA.

- Por escritura de 20 de noviembre de 2001 la sociedad ENTIDAD 1 traslada su domicilio social desde CANTABRIA a Bilbao.

- En fecha 9 de abril de 2002 ENTIDAD 1 presenta declaración censal (modelo 036) en la Hacienda Foral de Bizkaia, cambiando el domicilio fiscal a Bilbao. En fecha 25 de abril de 2002 presenta la declaración censal (modelo 037) en la AEAT de Bizkaia

- Antes de que transcurra un año del cambio de domicilio fiscal desde CANTABRIA a Bilbao, por escritura de fecha 16 de julio de 2002 (rectificada y subsanada por escritura de fecha 18 de diciembre de 2003) ENTIDAD 1 se disuelve y liquida, con cesión global del activo y pasivo al socio único ENTIDAD 2, tal como consta en la citada escritura. El acuerdo de cesión global del activo y pasivo, disolución y liquidación de la sociedad se tomó en junta celebrada en fecha 21 de marzo de 2002.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

- En fecha 30 de septiembre de 2002 ENTIDAD 1 presenta en la AEAT de Bizkaia modelo 037 declarando la baja de la sociedad por absorción, consignado como fecha de cese efectivo el 30 de junio de 2002. Según se desprende del expediente, en la declaración de IVA correspondiente al segundo trimestre de 2002, presentada en la AEAT, no consta importe alguno tanto en IVA devengado como en IVA deducible, figurando marcada la casilla "sin actividad".

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

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

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

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

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

"Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad".

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

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

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

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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

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

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

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

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

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

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

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

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

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

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

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

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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

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

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

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

Donde sí existe una regulación idéntica al artículo 43.8 de la Ley del Concierto es en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, probables

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

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

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

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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

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

Nos resta, para concluir, y ese es el verdadero objeto del debate, pronunciamos acerca de si es reconducible a lo dispuesto en el artículo 43.8 el asunto que nos ocupa, y, la respuesta ha de ser negativa, puesto que la empresa no ha estado inactiva ni ha cesado su actividad en el año anterior o posterior al cambio de domicilio. Ya hemos dicho en ocasión precedente (R. 11/2011, de 2 de mayo de 2011, relativa a los expedientes acumulados 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008) que "en los supuestos en que una nueva entidad sucede a otra, sea en virtud de una operación de reestructuración societaria, como en este caso la fusión por absorción –pero también en el de otras operaciones de esta clase, causen o no extinción de la transmitente, como por ejemplo, una escisión total o parcial, una segregación o una cesión global de activo y pasivo- sea, en general, por cualquier otra causa, no puede afirmarse que la entidad transmitente cese en su actividad en el sentido del artículo 43.Ocho CEPV. La equiparación que establece este precepto en los supuestos de que la entidad 'devenga inactiva' y 'cese en su actividad' pone de manifiesto que esta norma se refiere al supuesto de que sea la actividad misma de la entidad la que termine y no a aquellos otros en los que la actividad continúe bajo otra titularidad".

No podemos, por tanto, acoger la pretensión de la AEAT consistente en que se declare "la ineficacia del cambio de domicilio comunicado por ENTIDAD 1 el 9 de abril de 2002 a la Diputación Foral de Bizkaia y el 25 de abril de 2002 a la

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
9/2009	R5/2012	30-03-2012	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Eficacia cambio domicilio fiscal de persona jurídica

AEAT, al no haber transcurrido más de un año, tal y como señala el artículo 43.8 del Concierto Económico, entre el momento en el que el cambio se comunicó y el momento en el que la entidad devino inactiva y cesó en su actividad como consecuencia de la disolución, liquidación y transmisión global de su activo y pasivo a ENTIDAD 2".

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

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

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