

Resolución R 4/2021

Expediente 37/2012

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 de diciembre de 2021,

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Dña. Sofía Arana Landin y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), en relación con la rectificación del domicilio fiscal de la entidad HPSA, desde el 1 de julio de 2010, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 37/2012,

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El presente conflicto se planteó por la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) mediante escrito de fecha 17 de octubre de 2012, recibido en la Junta Arbitral el 18 de octubre de 2012. Fue admitido a trámite el 24 de octubre de 2017. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) formuló alegaciones por medio de escrito de 29 de diciembre de 2017, registrado en Correos el 4 de enero de 2018 y que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 8 de enero de 2018. Tras la puesta de manifiesto del expediente, presentó alegaciones la DFB mediante escrito de fecha de 23 de abril de 2018, recibido el mismo día. Ni la AEAT ni la

entidad HPSA presentaron alegaciones tras la puesta de manifiesto del expediente.

2.- Del expediente resultan los siguientes hechos relativos a HPSA, relevantes para la solución del presente conflicto.

- a) En fecha 30 de junio de 2010, por medio de escritura otorgada ante el notario de Bilbao, D. IAS, se elevó a público el acuerdo adoptado por la Junta General de HPSA el día 28 de enero de 2010, de trasladar el domicilio social de la entidad al municipio de M, en la provincia de Zaragoza, quedando establecido en el Polígono EM, áreas X-X de dicha localidad. Anteriormente el domicilio social de la entidad radicaba en O (Bizkaia).
- b) En fecha 20 de octubre de 2010 la entidad presentó ante la AEAT el Modelo 036, comunicando el referido cambio de domicilio social, y el 22 de octubre de 2010 cumplimentó el mismo trámite ante la DFB.
- c) El 31 de enero de 2011 HPSA presentó ante la AEAT declaración-liquidación de IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2010, con solicitud de devolución de un importe de 1.337.528,32 euros.
- d) La AEAT dictó, el 21 de noviembre de 2010, acuerdo de liquidación del IVA de 2010 de la entidad, teniendo solo en consideración el período comprendido entre el 20 de octubre y el 31 de diciembre de 2010, resultando una deuda tributaria a ingresar de 93.384,57 euros, al estimar que “el cambio de domicilio fiscal tenía efectividad desde la fecha en que el obligado tributario comunicó dicha circunstancia”.
- e) El 2 de abril de 2012 la DFB remitió a la AEAT escrito en el que le comunicaba que se declaraba incompetente para la exacción del IVA de la entidad correspondiente al tercer trimestre de 2010, por entender que la competencia correspondía a la AEAT.
- f) El 21 de mayo de 2012 la AEAT contestó a la DFB que rechazaba su declaración de incompetencia, por entender que la modificación de la

competencia para la exacción del IVA del tercer trimestre de 2010 de HPSA debería realizarse en el curso de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad, articulado en torno a los dispuesto en los artículos 43.6 y 43.9 del Concierto Económico.

- g) El 21 de junio de 2012, la DFB emitió propuesta de modificación del domicilio fiscal de HPSA, trasladándolo desde O (Bizkaia) a M (Zaragoza), con efectos desde el 1 de julio de 2010, que fue notificada a la AEAT el 25 de julio de 2012.
- h) Habiendo transcurrido dos meses sin obtener respuesta de la AEAT a dicha propuesta, la DFB interpuso el presente conflicto ante esta Junta Arbitral el 18 de octubre de 2012, esto es dentro de los plazos establecidos en el artículo 13 de su Reglamento.

3. En su escrito de interposición del conflicto, la DFB sostiene que, conforme a lo establecido en el artículo 43 del Concierto Económico, el domicilio fiscal de HPSA radicaba en M (Z), al menos desde el 1 de julio de 2010, porque el 30 de junio de 2010 se había otorgado escritura notarial en cuya virtud se había elevado a público el acuerdo de la entidad de traslado de su domicilio social a esa localidad. Y a tenor de dicho precepto, dice, las personas jurídicas sólo tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando su domicilio social radica en este territorio, o cuando radicando en el territorio común, esté centralizada en el País Vasco su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Dado que la AEAT no pone en duda que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de HPSA se efectúa en Zaragoza desde el 1 de julio de 2010, la DFB entiende que su domicilio fiscal se localiza, desde el 1 de julio de 2010, en la sede de su nuevo domicilio social.

La DFB rechaza el argumento que sostenía la AEAT en el acuerdo de liquidación del IVA que practicó a la entidad por el período comprendido entre el 20 de octubre y el 31 de diciembre de 2010, en el sentido de que el cambio de domicilio fiscal sólo tenía efectividad desde la fecha en que el obligado tributario comunicó

dicha circunstancia a la AEAT. Mantiene la DFB que la normativa aplicable para determinar el domicilio fiscal de HPSA es la contenida en el Concierto Económico, y que no es aplicable ni la Ley General Tributaria ni la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia, por lo que la previsión contenida en estas normas de que los efectos de un cambio de domicilio sólo despliegan efectos a partir de la fecha de su notificación a la Administración, no es aplicable para determinar el domicilio fiscal objeto del conflicto.

La DFB solicita de la Junta Arbitral que declare “la rectificación del domicilio fiscal de la entidad HPSA., por entender que el mismo se encuentra en M (Zaragoza) desde el día 1 de julio de 2010”.

4.- Frente a la pretensión de la DFB, la AEAT interesa de la Junta Arbitral que acoja “la pretensión y consiguiente declaración de que el domicilio fiscal de la entidad “HPSA” estuvo en el territorio foral de Bizkaia hasta el 20 de octubre de 2010”. La AEAT, invocando igualmente el artículo 43.4.b) del Concierto Económico, entiende que no ha sido probado por ningún modo por la DFB, al no haber llevado a cabo ni la más mínima actuación material, que el lugar donde estuvo efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad durante el período objeto de la controversia fuera en territorio común, de lo que “solo cabe concluir que el domicilio fiscal de la sociedad objeto del presente conflicto siguió localizado en el territorio foral de Bizkaia hasta su traslado efectivo en octubre de 2010 (...) en aplicación de las reglas rectoras de la carga de la prueba”.

Insiste la AEAT en que la DFB “se limita a argumentar dialécticamente pero no realiza actividad probatoria alguna dirigida a acreditar que el domicilio fiscal del obligado se encontrara en territorio común desde el 01/07/2010 (fecha de efectos de la propuesta recibida) hasta el 20/10/2010, fecha en la que comunicó a la AEAT mediante la correspondiente declaración censal la modificación del mismo”

La AEAT se considera incompetente para la exacción del IVA de HPSA antes del 20/10/2010, “ya que el domicilio fiscal del obligado, que opera en el presente caso como punto de conexión, estaba en Bizkaia hasta esa fecha ya que la DFB no ha acreditado que estuviera en Zaragoza”.

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 la 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 entidad HPSA elevó a escritura pública, en fecha 30 de junio de 2010, el acuerdo de traslado de su domicilio social desde O (Bizkaia) a M (Zaragoza). Es un hecho que está documentado en el Expediente, y que no es discutido ni por la AEAT ni por la DFB.

A tenor del transcrito artículo 43.cuatro.b) del Concierto Económico, desde el momento en que trasladó su domicilio social a M (Zaragoza), no podía tener su domicilio fiscal en el País Vasco por aplicación de la primera de las reglas que establece este precepto, que dispone que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco cuando tengan en él “su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios”.

Dándose el hecho objetivo de que el domicilio social no estaba, desde el 30 de junio de 2010, en el País Vasco, no se puede concluir que su domicilio fiscal estuviera desde esa fecha en este territorio por aplicación de esta regla, al fallar la primera premisa, es decir que el domicilio social esté en el País Vasco.

Es cierto que, por aplicación de la segunda regla del precepto, podría ocurrir que, aun teniendo el domicilio social fuera del País Vasco, HPSA tuviera su domicilio fiscal en él, porque se realizara allí la gestión o dirección de sus negocios.

Y es verdad, como señala la AEAT en sus alegaciones, que en la doctrina administrativa y jurisprudencial, y en resoluciones de esta misma Junta Arbitral, se ha concluido en muchas ocasiones que el domicilio fiscal de una entidad radicaba en un lugar diferente al de su domicilio social, porque en éste no se realizaba la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, que se ejecutaba en otro domicilio, donde se localizaba su domicilio fiscal.

Es más, puede decirse incluso que existe una preferencia expresa del legislador por el “domicilio efectivo” respecto del “domicilio formal” para establecer el “domicilio fiscal”, pues “cuando existe discrepancia entre el domicilio formal y el lugar en el que realmente desarrolla su actividad, gestión y administración, la

normativa fiscal [y también la del Concierto Económico] le da preponderancia a esta situación fáctica a los efectos de fijar el domicilio fiscal, con la trascendencia que ello conlleva” (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, rec. núm. 538/2012, FJ 5º).

Pero para poder invocar esta preferencia del domicilio efectivo sobre el formal es necesario acreditar una discrepancia entre ellos. Es preciso un mínimo indicio probatorio de que la gestión y la dirección de los negocios no se realizan en el domicilio social.

Y en el caso objeto de este conflicto no obra en el expediente ningún elemento probatorio sobre el lugar donde se realizaba la gestión o dirección de los negocios de HPSA a partir del 30 de junio de 2010. No lo ha aportado la DFB ni tampoco la AEAT. No existe por lo tanto el menor indicio para cuestionar que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad se realizaran en un lugar distinto al de su domicilio social.

La AEAT, sobre la base de que la DFB no ha realizado actividad probatoria alguna dirigida a acreditar que el domicilio fiscal de HPSA se encontrara en territorio común desde el 01/07/2010 hasta el 20/10/2010, concluye que en dicho período siguió radicado en Bizkaia, pese al traslado del domicilio social. Pero no aporta ningún indicio que permita dudar de que con el traslado del domicilio social se disociara dicho domicilio de la sede de gestión y dirección de la entidad.

Por otra parte, la AEAT admite sin reservas que el domicilio fiscal de HPSA se trasladó a M (Zaragoza) el 10 de octubre de 2010. Pero, paradójicamente, para alcanzar esa conclusión no precisa ningún indicio probatorio -que tampoco consta en el Expediente- de que a partir de esta fecha se ejerciera en M la dirección efectiva de la entidad. Si la AEAT duda de que con el traslado del domicilio social a M el 30 de junio de 2010, se trasladara también allí la sede de dirección de la entidad, por falta de indicios probatorios, no resulta congruente que, a falta de los mismos indicios, se le disipen tales dudas con efectos desde el 10 de octubre de 2010.

3. Lo que ocurre es que la AEAT admite que a partir del 10 de octubre de 2010 el domicilio fiscal de HPSA se trasladó a M porque, en esa fecha, se procedió por la entidad a notificarle el cambio de domicilio fiscal mediante la oportuna declaración censal, en cumplimiento de lo ordenado por la Ley General Tributaria.

Esgrime para ello un argumento, el de atribuir efectos constitutivos del domicilio fiscal de una entidad a la presentación de la declaración censal del cambio del mismo, que ya ha sido rechazado por esta Junta Arbitral en reiteradas resoluciones.

En efecto, en la Resolución 03/2016, de 12 de abril de 2016, expediente 12/2015, FD 8º, repitiendo lo que ya habíamos sostenido en las resoluciones R12/2015, expediente 30/2014, FD 7º; R08/2015, expediente 33/2014, FD 8º, ambas de 19 de junio de 2015; y R16/2015, de 19 de octubre, expediente 14/2015, Antecedente 3), decíamos:

“(...) nada de lo anterior autoriza a concluir que, en el ámbito del Concierto Económico, a la comunicación formal del domicilio fiscal o del cambio del mismo deba atribuírsele una suerte de eficacia constitutiva, como si la concurrencia de las circunstancias fácticas determinantes de su localización fuera un requisito legal necesario (“prius habilitador”, en los términos de la Administración del Estado), pero insuficiente para la eficacia del domicilio fiscal o del cambio del mismo, condicionada uno y otro a su comunicación formal a la Administración correspondiente.

Nada cuesta comprobar que “a los efectos del (...) Concierto Económico”, los elementos fácticos necesarios y suficientes para determinar el domicilio fiscal como punto de conexión para el reparto competencial, son los establecidos en su artículo 43. Cuatro, sin que exista fundamento o razón jurídica alguna para interpretar que la eficacia del domicilio fiscal o del cambio del mismo deba diferirse al momento de cumplimiento de la obligación de comunicación que para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los establecimientos

permanentes de entidades no residentes, se impone en el apartado Cinco del mismo artículo, o de las obligaciones de comunicación previstas en la normativa tributaria de las respectivas Haciendas Territoriales (LGT, NFGT y disposiciones de desarrollo); y parece razonable entender que si el Concierto Económico hubiera querido atribuirle a la comunicación del cambio de domicilio fiscal los efectos que pretende la Administración del Estado, lo hubiera establecido así expresamente.

En definitiva, el domicilio fiscal es único y en cada caso el que efectivamente es, dependiendo de las circunstancias fácticas determinantes de su fijación, sin que su realidad y efectividad se condicione 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 concurran las circunstancias y los elementos fácticos que determinan el nuevo domicilio;”

En el mismo sentido se han pronunciado, como recordábamos en la citada R3/2016, de 12 de abril, el Tribunal Supremo (STS de 5 de junio de 2014, rec. 2572/2012) y la Audiencia Nacional (Sentencias de 21 de mayo de 2012, rec. 364/2011, y de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º) que vienen considerando 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; afirmando 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 el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que, en relación con la NFGT de Bizkaia, tiene reconocido 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 Concierto y las que regulen los distintos 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 competa 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).

4. No constando en el expediente ningún indicio probatorio que permita cuestionar que la gestión y la dirección del negocio de HPSA se realizara en un lugar distinto de su domicilio social, y habida cuenta que no puede atribuirse a la

comunicación formal del cambio de domicilio de una entidad una suerte de eficacia constitutiva del mismo, es obligado concluir que el domicilio fiscal de HPSA se trasladó desde O (Bizkaia) a M (Z), el día 30 de junio de 2010, cuando se procedió al traslado de su domicilio social entre esas dos localidades.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que el domicilio fiscal de HPSA, se trasladó desde O (Bizkaia) a M (Zaragoza) el día 30 de junio de 2010, al producirse el traslado de su domicilio social.

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