

**REC. ORDINARIO (c/a) Num.: 147/2009**

**Votación: 21/04/2010**

**Ponente Excmo. Sr. D.: Ángel Aguallo Avilés**

**Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo**

## **SENTENCIA**

**TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN: SEGUNDA**

**Excmos. Sres.:**

**Presidente:**

**D. Rafael Fernández Montalvo**

**Magistrados:**

**D. Juan Gonzalo Martínez Micó  
D. Emilio Frías Ponce  
D. Ángel Aguallo Avilés  
D. José Antonio Montero Fernández**

En la Villa de Madrid, a veintidós de abril de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo núm. 147/2009, interpuesto por don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 y la mercantil ENTIDAD1, representados por el Procurador de los Tribunales don NOMBRE2 Y APELLIDOS2, contra la Resolución de fecha 22 de

diciembre de 2008, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente núm. 4/2008, en relación con la domiciliación de ambos recurrentes en el territorio foral durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000.

Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado y la **DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA**, representada por el Procurador de los Tribunales don NOMBRE3 Y APELLIDOS3.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Con fecha 22 de diciembre de 2008, la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dictó Acuerdo en el conflicto núm. 4/2008, planteado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Administración del Estado en relación con el domicilio fiscal en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 tanto de la sociedad ENTIDAD1, como de don NOMBRE1 Y APELLIDOS1. En el Acuerdo adoptado se declaraba que el domicilio fiscal de la mercantil se encontraba en los ejercicios indicados en el Territorio Histórico de Vizcaya, y el del Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 en el País Vasco.

Del expediente administrativo se desprenden los siguientes hechos:

1) Según consta en diligencia de la Inspección de los Tributos de la Diputación Foral de Vizcaya de 26 de octubre de 2001 (folios 11-15), el conflicto, en relación con don NOMBRE1 Y APELLIDOS1, tiene su origen cuando en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación incoadas al recurrente y a su cónyuge, éstos plantearon «la incompetencia de esa Administración Tributaria para la realización de las actuaciones inspectoras en curso», alegando «la presunta residencia habitual de D. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 en las Islas Canarias».

2) Respecto a la mercantil ENTIDAD1, en la diligencia antes citada de 26 de octubre de 2001 se hace constar que, pese a que su domicilio social se encuentra

en Santa Cruz de Tenerife, el inspector actuario de la Diputación Foral de Vizcaya consideraba que «la competencia inspectora debía atribuirse asimismo a esa Hacienda Foral» porque, por un lado, el administrador y socio único de la citada entidad -don NOMBRE1 Y APELLIDOS1- tenía su domicilio fiscal en Vizcaya, y, por otro lado, «al igual que ocurría con el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1, la mayor parte de sus cuentas bancarias estaban abiertas en sucursales de Bizkaia dándose la coincidencia que el domicilio de notificación de la correspondencia bancaria de algunas de esas cuentas coincidía con el de alguna de las cuentas de la ENTIDAD2, esto es, el apartado de correos nº NNNNN Bilbao» (folio 13), no obstante lo anterior, se remitieron las actuaciones practicadas a la Delegación de Santa Cruz de Tenerife para la práctica de las actuaciones necesarias para la incoación del expediente de cambio de domicilio tributario.

3) Aunque la Diputación Foral consideró en ambos casos que era competente para las actuaciones inspectoras, no obstante, remitió el expediente a la Delegación de Santa Cruz de Tenerife a los efectos de la realización de las actuaciones necesarias para la incoación del expediente de cambio de domicilio tributario.

4) Instruido el procedimiento de cambio de domicilio, una vez practicada las actuaciones de comprobación e investigación oportunas, y vistas las alegaciones del interesado, finalmente, el 21 de junio de 2002, la Inspectora Jefe de la Delegación de Santa Cruz de Tenerife de la Agencia Tributaria dicto sendos Acuerdos por los que, por un lado, considerando que «había indicios más que suficientes para afirmar que aunque D. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 pase temporadas en ISLA, su vivienda habitual radica en el País Vasco, concretamente en DOMICILIO1 de Bilbao y que, por tanto, la competencia inspectora recae en la Diputación Foral de Vizcaya», proponía el cambio del domicilio fiscal del Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1, fijándolo en el ámbito de la Delegación Especial de la A.E.A.T. del País Vasco (folios 16-26); y, en cuanto a la mercantil, pese a que «si bien hasta mayo de 2002 dicha sociedad no contaba en Canarias con ningún lugar dedicado a la gestión de sus negocios, en la actualidad, había abierto un establecimiento en DOMICILIO2 , donde se habían personado actuarios de esa dependencia y donde tiene contratada como

administrativa a tiempo completo” a una empleada, por lo que «puede considerarse que desde ese establecimiento se realiza la gestión y dirección de los negocios de la sociedad», resolviendo que lo procedente era mantener el domicilio fiscal de la ENTIDAD1 en el ámbito de la delegación de la A.E.A.T. de Tenerife (folios 27-31).

5) Contra el Acuerdo que proponía el cambio del domicilio fiscal del Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 al País Vasco, se interpuso recurso de reposición solicitando se declarara y mantuviera su domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, recurso que fue estimado por Acuerdo de 28 de enero de 2003 de la Delegación de Santa Cruz de Tenerife.

6) Notificadas a la Diputación Foral de Vizcaya las Resoluciones dictadas por la Delegación de Santa Cruz de Tenerife, de fecha 21 de junio de 2002 y 28 de enero de 2003, aquella, por Diligencia de 7 de mayo de 2003, planteó formalmente ante la Junta Arbitral a que se refiere el art. 65 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco sus discrepancias sobre la domiciliación de ambos contribuyentes, al considerar que en ambos casos estaban domiciliados en el ámbito de la competencia de la Diputación Foral de Vizcaya, dictándose por ésta el Acuerdo de 22 de diciembre de 2008 ya citado.

**SEGUNDO.-** Contra la anterior resolución el Procurador de los Tribunales don NOMBRE2 Y APELLIDOS2, en representación de don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 y la ENTIDAD1, presentó recurso contencioso administrativo núm. 147/2009, formulando demanda mediante escrito presentado el 2 de junio de 2009, en el que solicitaba se estime el recurso interpuesto y se declare «la inadmisión del conflicto», y subsidiariamente, para el caso de que se admita el conflicto, se declare la “ubicación del domicilio fiscal del obligado D. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 , en DOMICILIO3 de ISLA, durante los ejercicios 1999 y 2000» y la ubicación del domicilio fiscal de la ENTIDAD1 «en Santa Cruz de Tenerife en los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000». La parte recurrente sustenta su demanda en las siguientes alegaciones: 1) falta de escrito de planteamiento del conflicto con infracción de lo dispuesto en el art. 13.2 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que

aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE); 2) extemporaneidad del conflicto lo que conlleva su inadmisión; 3) indefensión de sus representados, al no tener en consideración las alegaciones formuladas por éstos al considerarse extemporáneas; 4) subsidiariamente de las anteriores, la ubicación del domicilio fiscal del Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 en ISLA ya que su actividad económica y su principal fuente de ingresos, antes del matrimonio, se encontraba en Santa Cruz de Tenerife, sin que existan pruebas para establecer que con posterioridad al matrimonio pasase a encontrarse su principal fuente de ingresos en el Territorio de Vizcaya, y, finalmente, 5) la ubicación del domicilio fiscal de la mercantil en territorio común en base a que a) en mayo de 2002 abrió un establecimiento en Canarias y contrató a una persona para la realización de tareas administrativas, 2) allí presentó el 31 de enero de 2002 las declaraciones del Impuestos sobre Sociedades de los ejercicios 1997 a 2000, ambos inclusive, y su administrador único tiene su residencia habitual en esos ejercicios en Santa Cruz de Tenerife.

**TERCERO.-** Conferido el oportuno traslado del escrito de demanda a las partes demandadas, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado el 17 de junio de 2009 formalizó su contestación a la demanda, dando por reproducidos los argumentos esgrimidos en vía administrativa.

Por su parte, el Procurador de los Tribunales don NOMBRE3 Y APELLIDOS3, en representación de la Diputación Foral de Vizcaya, mediante escrito presentado el 22 de julio de 2009, contesto a la demanda sosteniendo la falta de legitimación activa del recurrente y remitiéndose también a las alegaciones formuladas ante la Junta Arbitral, solicitando en base a lo expuesto la inadmisión del recurso interpuesto, y subsidiariamente la desestimación del mismo con imposición de costas al recurrente.

**CUARTO.-** Acordado el trámite de conclusiones, y evacuado únicamente por la parte recurrida, concluso el procedimiento, por Providencia de 29 de diciembre de

2009, se señaló para votación y fallo el día 21 de abril de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ÁNGEL AGUALLO AVILÉS. Magistrado de la Sala

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** El presente recurso contencioso-administrativo núm. 147/2009 se interpone por la representación de don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 y la ENTIDAD1 contra la Resolución de 22 de diciembre de 2008, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve el conflicto de competencia planteado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Administración el Estado en relación con el domicilio de las personas física y jurídica antes citadas.

Como se ha explicitado en los Antecedentes, en la referida Resolución la Junta Arbitral acordó lo siguiente: a) «Que en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 D. NOMBRE1 Y APELLIDOS1» era «a efectos del Concierto Económico, residente en el País Vasco»; b) «Que el domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico de ENTIDAD1» se «encontraba en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 en el Territorio Histórico de Vizcaya».

**SEGUNDO.-** Frente a la Resolución de la Junta Arbitral de 22 de diciembre de 2008, la representación del Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 y de ENTIDAD1 formula cuatro motivos. En primer lugar, aduce que la Junta Arbitral debió inadmitir el conflicto porque la Diputación Foral de Vizcaya no presentó un escrito con el contenido exigido en el art. 13 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE). En segundo lugar, sostiene que el conflicto debió declararse extemporáneo al haberse interpuesto fuera del plazo de un mes establecido en el art. 13.1 del RJACE, dado que este plazo debería contarse desde el día siguiente a la publicación de dicha norma reglamentaria en el BOE -el

17 de enero de 2008-, y el escrito de la Diputación Foral de Vizcaya tuvo fecha de entrada en el Registro de la Junta arbitral el 14 de marzo de 2008. En tercer lugar, alega la existencia de indefensión porque la Junta Arbitral no tuvo en cuenta las alegaciones presentadas por los actores al considerar, erróneamente, que habían sido presentadas extemporáneamente. Finalmente, en cuarto lugar, entiende que ha quedado acreditado que durante los años 1998, 1999 y 2000 el domicilio fiscal del Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 y el de ENTIDAD1 estuvo situado, a efectos del Concierto Económico, en territorio común y no, como equivocadamente habría concluido la Resolución impugnada, en el Territorio Histórico de Vizcaya.

Por su parte, el Abogado del Estado presentó escrito en el que daba por reproducidos los argumentos expuestos por el Director General de la AEAT tanto en el escrito de alegaciones iniciales de 19 de junio de 2008, como en su escrito evacuando el trámite de puesta de manifiesto del expediente de 28 de octubre de 2008. Y la representación de la Diputación Foral de Vizcaya presentó escrito en el que suplicaba de esta Sala que inadmitiera el recurso –al carecer el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 de legitimación activa para recurrir la resolución de la Junta Arbitral- y, subsidiariamente, se desestime en todos sus extremos, con imposición de las costas causadas.

**TERCERO.-** Planteado el recurso en los citados términos, debemos rechazar el óbice de falta de legitimación activa planteado por la representación de la Diputación Foral de Vizcaya, quien considera que «no es el momento procesal para que los particulares cuestionen la decisión arbitral», dado que «su acceso a la tutela judicial se dará en el procedimiento ordinario, pero no en éste» (pág. 2 del escrito).

Sobre este particular, conviene comenzar recordando, de un lado, que el art. 39.Cinco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, dispone que «[l]os acuerdos de esta Junta Arbitral sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recursos en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo» (previsión que viene a reiterar en términos muy similares el art. 19 del RJACE); y, de

otro lado, que, de conformidad con el art. 19.1 de la LJCA están legitimados en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo «[l]as personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo».

Pues bien, no es dudoso que tanto el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 como la ENTIDAD1 tienen indudablemente un interés, no ya legítimo, sino directo, en relación con la fijación de su domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico. Por esta razón, comparecieron en el expediente y, al amparo del art. 15 del RJACE -que señala que «las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos, en su caso»-, el Delegado Especial de la A.E.A.T. de Canarias comunicó el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 y a ENTIDAD1 (notificaciones de 25 de junio de 2008, Documentos núms. 8 y 9 del expediente); la Junta Arbitral procedió a la puesta de manifiesto del expediente a los interesados por el plazo de un mes para que formularan cuantas alegaciones tuvieran por convenientes (comunicaciones de 22 de septiembre de 2008, Documentos núms. 13 y 14); el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 presentó escrito de alegaciones (de fecha 16 de diciembre de 2008, Documento núm. 18); y la Junta Arbitral dictó la Resolución que ahora se impugna, notificándosela al Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 y a ENTIDAD1 (Documento núm. 23).

Bajo las anteriores premisas, es evidente que no puede a los recurrentes no negárseles la legitimación para impugnar la Resolución de la Junta Arbitral.

**CUARTO.-** Despejadas las dudas sobre la legitimación, procede comenzar por desestimar el recurso en relación con las cuestiones de carácter procesal que se plantean.

A) A este respecto, en primer lugar, no podemos compartir la procedencia de inadmitir el conflicto que propugna la demanda con fundamento en que, frente a lo que exigiría el art. 13.2 del RJACE, la Diputación Foral de Vizcaya no presentó «un

escrito de planteamiento en el que se fijara con claridad y precisión lo que se pide» (pág. 9 de la demanda). Frente a esta tesis -que los recurrentes formulan con escasa convicción, a la luz del escaso esfuerzo argumental que emplean- debe coincidir con la Resolución cuestionada en esta sede en que, tratándose de un conflicto originado varios años antes de la constitución de la Junta Arbitral y de la aprobación de su reglamento, se incurriría en un excesivo formalismo contrario al principio *pro actione* si se inadmitiera el conflicto por el sólo hecho de que el escrito de la Diputación Foral de Vizcaya de 14 de marzo de 2008 no se ajustara escrupulosamente a los requisitos establecidos en el citado precepto, teniendo en cuenta que, según pone de manifiesto la propia Junta Arbitral, «los extremos que con arreglo a la citada norma reglamentaria deben hacerse constar en el escrito de planteamiento se deducen sin dificultad del expediente remitido por la Diputación Foral» (FD 2).

B) Asimismo, debemos rechazar también la extemporaneidad del conflicto que aduce la representación de los recurrentes. Y es que, en ausencia de norma transitoria, frente a la tesis de que el plazo de un mes establecido en el art. 13.1 del RJACE ha de contarse desde el día siguiente a la publicación de dicha norma en el BOE (esto es, el 17 de enero de 2008), debe coincidir con la Resolución cuestionada en que procede admitir los conflictos que se encontraban pendientes de resolución al tiempo de la constitución efectiva de la Junta Arbitral del Concierto Económico. Como señala la Resolución recurrida, resulta adecuado sostener que la aplicación del sistema de plazos establecido en el referido RJACE «tiene como presupuesto que la Junta Arbitral se halle de manera efectiva en el desempeño de sus funciones»; y es que, efectivamente, carecería de justificación que caducase la posibilidad de plantear conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico antes de que dicho órgano «tuviese la posibilidad real de conocer de ellas». Esta es la solución más acorde con el principio *pro actione* y con la afirmación de los recurrentes en el sentido de que «*el plazo de un mes previsto en el artículo 13 para plantear un conflicto, debe interpretarse a efectos de determinar el "dies a quo" del mismo, del modo más favorable para poder accionar ante la Junta Arbitral*» (pág. 10 del escrito de demanda).

Pues bien, dado que la Junta Arbitral se constituyó el 4 de abril de 2008 y el escrito por el que la Diputación Foral de Vizcaya planteaba el conflicto de competencia tuvo entrada en el Registro de dicha Junta el 14 de marzo de 2008, debe concluirse que dicho conflicto se planteó en plazo.

C) Por último, tampoco puede prosperar la indefensión que los actores dicen haber padecido porque sus alegaciones no fueron tenidas en cuenta al considerarse erróneamente como extemporáneas, por varias razones.

La primera de ellas es que hay que rechazar de plano la existencia de indefensión cuando, como aquí indudablemente ha sucedido, el recurrente ha tenido posibilidad de alegar en vía judicial todos los argumentos que ha tenido por conveniente. Pero es que, además, se ha producido la extemporaneidad que aprecia la Resolución de la Junta Arbitral impugnada.

En efecto, debe recordarse, en primer lugar, que, conforme al art. 16.4 del RJACE, los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto «dispondrán de un plazo de un mes para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente». Y como recordamos, por ejemplo, en el fundamento de derecho Quinto de la Sentencia de 25 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 549/2004), «en la Sentencia de 30 de octubre de 1998 (rec. cas. núm. 81/1993) -a cuyos fundamentos se remiten las Sentencias de 30 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 6399/1998), FD Segundo, y de 28 de marzo de 2003 (rec. cas. núm. 3718/1998), FD Primero-, la Sección Segunda de este Tribunal afirmó que, en virtud del art. 5 C.C., "no cabe duda que los plazos por meses se computan 'de fecha a fecha', con lo que el plazo vence el mismo día de la notificación o publicación del mes correspondiente» (FD Tercero); y, en fin, en la reciente Sentencia de 2 de abril de 2008 (rec. cas. núm. 4207/2003), la misma Sección Séptima se ha visto obligada a reiterar que "cuando se trata de plazos por meses el cómputo ha de hacerse, según el artículo 5 del Código Civil, de fecha a fecha, para lo cual se inicia el día de la notificación o publicación del acto o disposición y concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate" (FD Tercero)»; doctrina que

puede encontrarse asimismo reflejada en la Sentencia de 27 de enero de 2003 (rec. cas. núm. 419/1998), cuyos términos reproduce literalmente la Sentencia de la Sección Séptima de 15 de junio de 2004 (rec. cas. núm. 2125/1999), FD Tercero, en la que se afirmó que, como se desprende del art. 5 C.C., «en los plazos señalados por meses, éstos se computan de "fecha a fecha", frase que no puede tener otro significado que el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de notificación o publicación, es decir, que el plazo comienza a contarse a partir del día siguiente de la notificación o publicación del acto, siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual o anual al de la notificación o publicación» (FD Tercero).

A la luz de esta doctrina, es evidente que las alegaciones se presentaron fuera de plazo, dado que resulta pacífico que se notificó al Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones el 17 de noviembre, y que en el Registro de la Junta Arbitral tuvo entrada el 22 de diciembre un sobre con matasellos de Correos del día 18 de diciembre, de manera en que aunque pudiera darse como válida esta última fecha, la presentación se habría producido fuera de plazo (un día).

Pero es que, en segundo lugar, como acertadamente afirma la Resolución impugnada, tampoco puede darse como válida la citada fecha –el 18 de diciembre–, dado que el escrito presentado no cumple con el requisito de que el sello de la fecha de Correos aparezca impreso en la primera hoja del mismo, exigido por el art. 31 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se regula la prestación de los Servicios Postales, para que haga fe de la fecha de presentación. Debe recordarse, en efecto, que el citado precepto *-que tiene por rúbrica «Admisión de solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos o entidades dirijan a los órganos de las Administraciones públicas»-* establece entre otras cosas que *«las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos o entidades dirijan a los órganos de las Administraciones públicas, a través del operador al que se le ha encomendado la prestación del servicio postal universal, se presentarán en sobre abierto, con objeto de que en la cabecera de la primera hoja del documento que se quiera enviar, se*

*hagan constar, con claridad, el nombre de la oficina y la fecha, el lugar, la hora y minuto de su admisión», circunstancias que «deberán figurar en el resguardo justificativo de su admisión»; y que sólo «los envíos aceptados por el operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal, siguiendo las formalidades previstas en este artículo, se considerarán debidamente presentados, a los efectos previstos en el artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y en su normativa de desarrollo».*

**QUINTO.-** Por lo que a las cuestiones fondo se refiere, como hemos señalado, mientras que don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 considera acreditado que durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000 tuvo su domicilio fiscal en territorio común, la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 22 de diciembre de 2008 declara que en dichos ejercicios el recurrente era, a efectos del Concierto Económico, residente en el País Vasco.

No existe controversia en que el precepto que debe tenerse en cuenta para examinar la cuestión es el art. 36 del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en su redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que, bajo la rúbrica «Residencia habitual y domicilio fiscal», señalaba, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

*«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:*

*1.<sup>a</sup> Cuando permanezcan en dicho territorio más días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; de cada año, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; del año anterior a la fecha de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

*Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.*

*Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual.*

*2.ª 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 e incrementos patrimoniales derivados del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.*

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

*Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.*

*Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en territorio vasco».*

Pues bien, en aras de la claridad expositiva, conviene comenzar señalando que del análisis y valoración conjunta de los datos que aparecen en el expediente administrativo y recoge detalladamente la Resolución recurrida, se obtiene la misma conclusión que la alcanzada por la Junta Arbitral del Concierto Económico, a saber, la de que los ejercicios 1998, 1999 y 2000 - únicos en los que se centra el conflicto- la vivienda habitual de don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 estaba situada en Bilbao, por lo que, no pudiéndose determinar el número de días de dichos períodos en los que el recurrente permaneció en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio Común, en virtud de la regla 1.ª del art. 36.Uno de la Ley 12/1981 del Concierto Económico, debe presumirse a efectos del Concierto Económico que el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 residió en los períodos controvertidos en el País Vasco.

En particular, nuestra decisión se funda, esencialmente, en los siguientes datos:

a) La esposa del Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1, doña NOMBRE4 Y APELLIDOS4, presentó declaración conjunta del I.R.P.F. correspondiente al ejercicio 2000 declarando como domicilio tributario una vivienda sita en DOMICILIO1 de Bilbao, en la que, según figura en el expediente, reside también la hija de ambos; y el art. 69 del Código Civil establece una presunción de convivencia de los cónyuges.

b) Conforme consta en la Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 18 de octubre de 2001, el portero de la citada finca situada en Bilbao afirmó que el ahora recurrente residía en la misma.

c) En el mismo sentido, en el Informe de 22 de marzo de 2002 del Inspector Jefe de la U.R.I. de la Delegación Especial de la A.E.A.T. en el País Vasco se indica que personados los actuarios en la referida vivienda de Bilbao, el portero del inmueble manifiesta que la Sra. NOMBRE4 Y APELLIDOS4 «reside permanentemente» en dicho domicilio y que el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 «reside habitualmente».

d) Consta en Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 16 de junio de 2004 que el representante de una empresa que arrienda oficinas y presta servicios administrativos en DOMICILIO4 de Bilbao declara que el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 comparte con otra persona despacho en dicho inmueble que figura como alquilado a ENTIDAD2 y que «suele ver entrar y salir [a ambos] con cierta habitualidad del inmueble, igual no diariamente, pero sí todas las semanas alguna vez».

e) Las cuentas bancarias de las que es titular o está autorizado el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 han sido en su mayoría (un total de diez) abiertas en sucursales situadas en Vizcaya.

f) Según consta en el expediente, el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 realiza actividades empresariales en varios territorios, siendo administrador y, en algún caso, presidente y apoderado, de varias sociedades domiciliadas unas en el Territorio Histórico de Vizcaya y otras en Madrid. En esta misma línea, debe subrayarse que, aunque según certificación del Ayuntamiento de MUNICIPIO1 de 21 de mayo de 2002 el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 desarrolla la actividad de terrenos en ese municipio, en escrito de 2 de abril de 2002, doña NOMBRE4 Y APELLIDOS4, esposa del recurrente, manifiesta que éste realiza actividades profesionales en Santander y Madrid.

g) Existen varias facturas en la que consta como domicilio de don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 hasta 1999 una vivienda situada en DOMICILIO5 de Bilbao.

h) El Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 no ha presentado declaración del I.R.P.F. en territorio común por los ejercicios 1997 a 2000. Y aunque en su declaración relativa al período impositivo 2001 presentada en la Administración de la A.E.A.T. en MUNICIPIO2 de ISLA se declara como domicilio DOMICILIO3 en MUNICIPIO3, en dicha declaración únicamente se incluye como rendimiento una ganancia patrimonial integrada en la parte general de la base imponible por un importe de algo más de 60.000 euros, sin identificar los elementos patrimoniales de los que procede tal ganancia, por lo que no se puede determinar en principio el lugar de obtención de la referida renta a los efectos previstos en el art. 59.1.2 de de la Ley 40/1998.

Pese a tales datos, sin embargo, el recurrente mantiene que su residencia se sitúa en territorio común; y lo hace con fundamento en una serie de datos a los que esta Sala, como la Resolución aquí cuestionada, otorga escasa fuerza probatoria. Así:

a) Frente al certificado de empadronamiento aportado -en el que figura una vivienda sita en DOMICILIO6, de MUNICIPIO2 de ISLA -, en Diligencia extendida el 4 de febrero de 2002 por un agente tributario de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife consta que una persona residente

dicho domicilio -la abuela materna de una hija fruto de una anterior relación del Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1- afirma que este último está empadronado en el mismo «nunca ha vivido en ese domicilio». La misma persona, según consta en otra Diligencia extendida el 24 de abril de 2002 por funcionarios de la AEAT en el referido domicilio afirma en relación con don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 que «si bien se ven y hablan con frecuencia, no vive en ese domicilio».

b) Respecto del contrato privado de arrendamiento de una vivienda situada en DOMICILIO3 de MUNICIPIO3, además de lo que dispone el art. 1227 del C.C. acerca de la eficacia frente a terceros de la fecha de los documentos privados, lo cierto es que aquel data del año 1994, mientras que el alta del Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 en el padrón municipal de la citada localidad es de 20 de marzo de 2002, esto es, *de una fecha posterior al inicio del procedimiento inspector incoado por la Diputación Foral de Vizcaya.*

Además, resulta relevante, de un lado, que, según figura en el expediente, la dueña de la vivienda supuestamente arrendada no declara en su autoliquidación del I.R.P.F. rendimientos del capital inmobiliario desde 1996 y los importes declarados por dicho concepto en otros años no alcanzan a los establecidos en el contrato aportado; y, de otro lado, que consta en Diligencia de la Dependencia de Inspección de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife de 2 de mayo de 2002 que dos vecinos del mismo rellano de la referida vivienda manifiestan no conocer al Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1.

c) En cuanto al certificado de la Secretaria del Ayuntamiento de MUNICIPIO3 de 13 de junio de 2002 en el que se declara que el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 reside en dicho municipio según resulta de «un informe de la Policía Local» elaborado tras las «averiguaciones realizadas entre los vecinos de la zona», su fuerza suasoria queda debilitada porque ni se incorpora al certificado tal informe, ni se concreta cuáles han sido las averiguaciones efectuadas.

d) En relación con las dos actas notariales en las que un vecino de MUNICIPIO4 (Santa Cruz de Tenerife) y tres de MUNICIPIO5 manifiestan que

«conocen a D. NOMBRE1 Y APELLIDOS1» desde el año 1997 y que éste «vive permanentemente en MUNICIPIO5 (término municipal de MUNICIPIO3) desde entonces, si bien se ausenta con regularidad por cortos períodos de tiempo», aparte del escaso poder de convicción que debe atribuirse a una declaración no espontánea efectuada en idénticos términos por todos los comparecientes, procede recordar que, de conformidad con el art. 1218 del C.C., las declaraciones hechas en documentos público, no alcanzan a terceros, sino que se limitan a los otorgantes y sus causahabientes.

e) Por las mismas razones, escasa fuerza de convicción tiene asimismo la declaración presentada el 2 de abril de 2002 ante la Dependencia de Inspección de la AEAT en el País Vasco por doña NOMBRE4 Y APELLIDOS4, quien manifestó que decidió contraer matrimonio con el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 pese a ser consciente de la necesidad de que éste viviera «permanentemente en ISLA», al «tener éste una hija viviendo en la isla», y puso de manifiesto la «reiterada ausencia» en su domicilio de Bilbao del recurrente. Baste subrayar que se trata de la esposa del recurrente, que ambos tienen también una hija que reside con doña NOMBRE4 Y APELLIDOS4 en Bilbao y -una vez más- la presunción de convivencia de los cónyuges establecida en el art. 69 del Código Civil.

f) Consta, además, en fin, los intentos infructuosos de notificación en los domicilios declarados de la propuesta de cambio de domicilio.

Los citados datos y otros de menor trascendencia (como la circunstancia de que en la certificación de inscripción del matrimonio de fecha 2 de julio de 1999 consta que el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 tenía su domicilio en Bilbao), valorados en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica, nos deben llevar a la misma conclusión que la Resolución recurrida, esto es, a la de que la vivienda habitual de don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 se encontraba en la calle DOMICILIO1 de Bilbao. Y no pudiéndose determinar, en relación con los períodos impositivos controvertidos, el número de días que el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 permaneció en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio común,

en virtud de la regla 1ª del art. 36.Uno de la Ley 12/1981 - según el cual, «salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual»-, debe presumirse que la residencia habitual del recurrente a efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico se encontraba en el País Vasco en los referidos períodos impositivos.

**SEXTO.**- Como también hemos señalado, mientras que la representación de ENTIDAD1 mantiene que durante los ejercicios controvertidos tuvo su residencia fiscal en territorio común, la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 22 de diciembre de 2008 impugnada en esta sede, en atención a los datos que obran en el expediente administrativo, acuerda que dicho domicilio a efectos del Concierto Económico se encontraba en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 en el Territorio Histórico de Vizcaya.

Pues bien, nuestra decisión debe partir de lo dispuesto en el art. 36.Cuatro del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en su redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, vigente en dichos ejercicios, precepto que rezaba lo que sigue: *«A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando 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 realice dicha gestión o dirección»*.

La misma previsión establece el art. 43.4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, aunque añade la precisión de que *«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»*. Rigen, pues, como hemos puesto de manifiesto en la reciente Sentencia de 4 de febrero de 2010 (rec. ordinario núm. 86/2009), FD Cuarto, los mismos criterios que se prevén en el art. 48.2 de la Ley 57/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 8.2 del Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades. De este modo, la regla principal es la de 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.

Como también señalamos en la citada Sentencia de 4 de febrero de 2010, *«las reglas indicadas 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 competencia de estos últimos»*. Por naturaleza y por la trascendencia general que tienen -proseguíamos-, *«las reglas de determinación del domicilio fiscal son imperativas, por lo que no puede extrañar que el artículo 48. 3 de la Ley General Tributaria establezca que "los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria" y que en el caso de afectados por el Convenio con el País Vasco esta obligación ha de cumplirse con ambas Administraciones (artículo 43.Cinco de la Ley 12/2002). Por la misma razón, el artículo 48.4 de la Ley General Tributaria señala que "cada Administración Tributaria podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente", debiendo añadirse aquí que la Ley que aprobó el Convenio con el País Vasco prevé la posibilidad de discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación fiscal de los contribuyentes, indicándose que "serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral" (artículo 43.Seis de la Ley del Concierto)*.

*Sin embargo, y en contraste con lo expuesto, no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo*

4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

*Si lo hacía, en cambio, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecía:*

*"Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.*

*b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.*

*c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales» (FD Cuarto).*

Conforme al precepto transcrito, por tanto, se estaba al lugar de contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que -señalábamos en la Sentencia de 4 de febrero de 2010- «carecen hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado, pero conservan el peso específico de su significado» (FD Cuarto). Sin aludir al citado art. 22 del Real Decreto 2631/1982, a los mismos criterios atendidos en la Sentencia de 8 de febrero de 2010 (rec. ordinario núm. 191/2009) para determinar el domicilio fiscal de una sociedad.

Y si atendemos a los criterios indicados, debe coincidir necesariamente con la Resolución de la Junta Arbitral impugnada en que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la ENTIDAD1, y, por ende, su domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico, se encontraba en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 en el Territorio Histórico de Vizcaya. Los datos que nos inclinan a tomar esta decisión - todos ellos puestos de manifiesto en el expediente administrativo y reproducidos por la Resolución impugnada- son, en esencia, los siguientes:

a) El administrador único de ENTIDAD1, don NOMBRE1 Y APELLIDOS1, según hemos concluido anteriormente, tiene su residencia habitual y, por ende, su domicilio fiscal en Vizcaya, concretamente, en la ciudad de Bilbao; y, siendo esto así, difícilmente puede realizarse la gestión de dicha sociedad desde Canarias.

b) Por otro lado, consta asimismo que el apoderado de la sociedad, don NOMBRE5 Y APELLIDOS5, tiene su domicilio en MUNICIPIO6 (Vizcaya), y que el Sr. NOMBRE1 Y APELLIDOS1 comparte oficina con él en ENTIDAD3, sito en DOMICILIO4 de Bilbao.

c) Además, resulta acreditado que la mayor parte de las cuentas bancarias de la sociedad están abiertas en sucursales situadas en Vizcaya.

d) No consta que ENTIDAD1 haya presentado declaraciones del Impuesto sobre Sociedades desde 1995.

e) Las únicas imputaciones de terceros -declaración de operaciones con terceros (modelo 347)- son de los ejercicios 1999 y 2000 y han sido realizadas por la empresa ENTIDAD4.

f) Las operaciones inmobiliarias de ENTIDAD1 de 1998 a 2002 se realizaron en Territorio Histórico de Vizcaya.

g) Según consta en Diligencia de 4 de febrero de 2002 de la Inspección de la AEAT en Santa Cruz de Tenerife, una vecina del identificado por la recurrente como domicilio fiscal de la entidad –DOMICILIO7, en MUNICIPIO3-, informó de que éste

«era un edificio de viviendas particulares donde no había ninguna empresa»; en particular, figura en Diligencia de 2 de mayo de 2002 de la misma Inspección que el citado era el domicilio particular de don NOMBRE6 Y APELLIDOS6, socio de don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 en otras sociedades.

h) En su Resolución de 21 de junio de 2002 del expediente de cambio de domicilio fiscal, el propio Delegado de la AEAT en Tenerife puso de manifiesto que ENTIDAD1 carecía hasta 2002 de un lugar dedicado a la gestión de los negocios en Canarias.

i) Frente a los anteriores datos, resulta irrelevante que en 2002 la sociedad abriera un establecimiento en Canarias y contratase a una persona como administrativa a tiempo completo, dado que el conflicto se ciñe a los ejercicios 1998, 1999 y 2000, de manera que nuestra decisión debe fundarse en los indicios presentes en esos años. Como, por la misma razón, tampoco cabe tener en cuenta la presentación el 31 de enero de 2002 de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000.

Todos los datos anteriores, examinados en su conjunto, permiten concluir que en los ejercicios controvertidos -insistimos, 1998, 1999 y 2000- la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD1 se encontraba efectivamente centralizada en Bilbao y no en Canarias, por lo que, en virtud del art. 36.Cuatro de la Ley 12/1981, procede declarar que en dichos ejercicios el domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico de la referida ENTIDAD1 se encontraba en el Territorio Histórico de Vizcaya.

**SÉPTIMO.**- En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 y la ENTIDAD1, sin que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA, se aprecien circunstancias de mala fe o temeridad que determinen la expresa imposición de costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

### **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de contencioso-administrativo promovido por don NOMBRE1 Y APELLIDOS1 y la ENTIDAD1 contra la Resolución de 22 de diciembre de 2008, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve el conflicto de competencia planteado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Administración el Estado en relación con el domicilio de las personas física y jurídica antes citadas, sin expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Juan Gonzalo Martínez Micó

Ángel Aguallo Avilés

Rafael Fernández Montalvo

Emilio Frías Ponce

José Antonio Montero Fernández

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Ángel Aguallo Avilés, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO**.