

Resolución R-12/2015

Expediente 30/2014

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

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

ACUERDO

en el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada por la entidad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 30/2014, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1.- Mediante escrito dirigido a la Delegación de la AEAT en Bizkaia, registrado de entrada el 14 de agosto de 2009, la entidad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) (en adelante ENTIDAD 1 o "la entidad"), planteó consulta sobre la base de los siguientes hechos:

-La entidad manifiesta haber cambiado su domicilio social el 18 de abril de 2008 desde MUNICIPIO 1 (Barcelona) a MUNICIPIO 2 (Vizcaya).

- A lo largo de 2008 ha venido realizando inversiones relacionadas con su objeto social, soportando un IVA de IMPORTE 1 euros.
- Durante los tres primeros trimestres de 2008 presentó declaración de IVA "sin operaciones" en la Hacienda Estatal.
- El 2 de febrero de 2009 presentó la autoliquidación del IVA del 4º trimestre de 2008 en la Hacienda Foral de Bizkaia, recogiendo la totalidad del IVA soportado durante el ejercicio así como el IVA devengado en el 4º trimestre, y solicitando la devolución de la diferencia.

La entidad consulta si, a efectos de IVA, ha actuado correctamente presentando la mencionada solicitud de devolución a la Hacienda Foral o si, por el contrario, debe pedir una segunda devolución a la Hacienda Estatal por el IVA soportado durante los meses en que el domicilio social estuvo en MUNICIPIO 1 y rectificar la solicitud de devolución a la Hacienda Foral, limitándose a deducir en la misma el IVA soportado durante el tiempo en que el domicilio social estuvo en MUNICIPIO 2.

2.- Mediante escrito de 7 de mayo de 2010, registrado el siguiente día 12, y a los efectos previstos en el artículo 64. b) del Concierto Económico, la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales remitió al Director de Administración Tributaria del Gobierno Vasco la consulta planteada por la entidad junto con la propuesta de contestación elaborada por la Administración del Estado en los términos que más adelante se resumirán.

3.- El Director de Administración Tributaria del Gobierno Vasco mediante escrito de 29 de junio de 2010, remitido por correo administrativo el siguiente 1 de julio, comunica al Director General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales que el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante, OCTE) en sesión de 13 de

mayo de 2010 analizó la propuesta de contestación de la Administración del Estado a la consulta formulada por la entidad y acordó manifestar su discrepancia con la misma, ratificándose en los argumentos expuestos en casos similares en los términos que después se verán.

4.- La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en sesión de 16 de enero de 2014, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 64. b) del Concierto Económico y en el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral (RJACE), acordó la remisión, entre otras, de la consulta formulada por la entidad ENTIDAD 1, al no haberse alcanzado acuerdo respecto a su resolución y encomendando al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco y a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local la remisión de la documentación que consta en el expediente de cada una de las consultas trasladadas a la Junta Arbitral.

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

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

7.- Personada en el presente conflicto la Diputación Foral de Bizkaia en su condición de Administración. interesada, mediante escrito de 25 de noviembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 26, el Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica además de ratificarse íntegramente en las consideraciones acordadas por el OCTE en sesión de 13 de mayo de 2010, esgrime otros argumentos complementarios para fundamentar su oposición a la propuesta de la Administración del Estado solicitando, en fin, que esta Junta Arbitral resuelva el presente conflicto "estableciendo que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación de la misma a las Administraciones tributarias".

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

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

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

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Coinciden las Administraciones interesadas en la identificación de la normativa aplicable al caso objeto de consulta (esto es, los artículos 27 y 43 del

Concierto Económico), compartiendo asimismo la conclusión de que, en la hipótesis de que el volumen de operaciones de esta entidad en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros, la Administración competente para la exacción del IVA viene determinada por el domicilio fiscal; admitiéndose de igual modo que el obligado tributario tenía su domicilio fiscal en Territorio Común (MUNICIPIO 1, Barcelona) hasta que el 18 de abril de 2008 decidió trasladarlo al Territorio Foral (MUNICIPIO 2, Bizkaia).

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

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

2.- La Administración del Estado, a la vista de los preceptos mencionados, cuyo texto transcribe, afirma que "el cambio de domicilio producirá efectos para la Administración tributaria a partir del momento en que se haya comunicado el

mismo". Y sentada esta suerte de premisa-conclusión añade que "por consiguiente, en el supuesto de que a 31 de diciembre de 2008 [la entidad] ya hubiera trasladado su domicilio a Vizcaya lo hubiera comunicado a la Administración tributaria en la forma establecida, la autoliquidación de IVA correspondiente al cuarto trimestre se deberá haber presentado ante la Hacienda Foral de Vizcaya. Esta Hacienda Foral es la competente para la exacción del tributo correspondiente a dicho periodo y la que, en su caso, debe efectuar la devolución solicitada por la entidad, sin perjuicio de las compensaciones que proceda realizar entre las Administraciones afectadas de acuerdo con lo previsto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2010".

Algo más explícita ha sido la Administración del Estado en alguna otra consulta asimismo remitida a esta Junta Arbitral por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, en la que la Administración consultada era una Diputación Foral y en la que se reproducía esta misma discrepancia; argumentando allí la Administración estatal en sus "Observaciones a la propuesta de contestación elaborada por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi", en escrito de 7 de mayo de 2010 (es decir, en la misma fecha en que la AEAT realiza su propuesta de contestación a la presente consulta) que:

"(...) si bien es cierto que el artículo 43 del Concierto Económico con el País Vasco sitúa el domicilio fiscal de una entidad allí donde se encuentre su gestión administrativa y dirección de sus negocios, no lo es menos que en caso de existir un cambio de domicilio fiscal dicho cambio no tendrá ningún efecto ante la Administración tributaria en tanto no le sea debidamente comunicado por medio de la correspondiente declaración censal, como coinciden en afirmar tanto la Ley General Tributaria como la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya (...)" .

3. - El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, mediante escrito de 29 de Junio de 2010, manifestó su discrepancia con la propuesta de contestación

de la Administración del Estado, ratificándose en los argumentos expuestos en consultas similares, como la planteada por otra entidad y referida en el Fundamento precedente, en la que partiendo asimismo de que el volumen de operaciones de la entidad allí consultante en el año anterior no fuera superior a 7 millones de euros, y considerando que "el domicilio fiscal de una persona jurídica viene determinado por circunstancias de hecho, como son su domicilio social, el lugar donde centralice la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, o el sitio donde radique el mayor valor de su inmovilizado", concluía que la entidad:

"debe presentar ante la Hacienda Foral de Bizkaia las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a las operaciones devengadas a partir del momento en que trasladó a este Territorio Histórico su domicilio fiscal, tal y como éste se define en el artículo 43 del Concierto, (...) De manera que si dicho traslado se produjo, como afirma [la entidad allí consultante], en enero de 2008 (al centralizar en Bizkaia la gestión administrativa y la dirección de sus negocios -además de la totalidad de sus actividades-), deberá autoliquidar ante la Administración tributaria de territorio común las operaciones devengadas con anterioridad al cambio, y ante esta Hacienda Foral las devengadas con posterioridad al traslado. En particular, debe tenerse en cuenta que la determinación de la Administración competente para la exacción del impuesto sobre el Valor Añadido en un supuesto como el planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco (...), entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas. Todo ello, con independencia de las sanciones que, en su caso, pudieran proceder como consecuencia del incumplimiento de la obligación de presentar en plazo la oportuna declaración censal (Modelo 036), a través de la cual, en un supuesto como el planteado, se debe comunicar el cambio de domicilio fiscal, tal y como se exige en el artículo 134 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de

junio, del Impuesto sobre Sociedades, en el Decreto Foral 130/2004, de 20 de julio, mediante el que se regulan determinados censos tributarios (vigente a la fecha del cambio de domicilio), en el artículo 47 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT)".

En su escrito de oposición a la propuesta de contestación ofrecida por la Administración del Estado a la presente consulta, insiste el OCTE en que "para la determinación de la Administración competente para la exacción del IVA en el supuesto planteado, deben aplicarse los criterios previstos en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, entre los que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no sea comunicado a las Administraciones; pues "del incumplimiento de un deber formal, como es la notificación del cambio de domicilio fiscal, podrían derivarse consecuencias sancionadoras, pero no puede suponer una alteración de la distribución competencial prevista en el Concierto Económico".

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

En cuanto a la cuestión debatida, la DFB junto a las consideraciones acordadas por el OCTE en su sesión de 13 de mayo de 2010, en las que

íntegramente se ratifica, el Subdirector General de Coordinación y Asistencia Técnica esgrime los siguientes argumentos complementarios para reforzar su oposición a la propuesta de la Administración del Estado:

1º) "El Concierto Económico no exige la presentación de una declaración censal como elemento preciso para que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos, sino que atiende, únicamente, a circunstancias de hecho para determinar el domicilio fiscal de un contribuyente";

2º) "Esta exigencia de comunicación a la Administración tributaria de la modificación del domicilio fiscal viene únicamente establecida en la normativa interna de cada territorio (...) a efectos, fundamentalmente, de notificaciones y de eventuales repartos de competencias internas, dentro de cada uno de esos ámbitos, por lo que aplicar esta exigencia en materia de Concierto equivaldría a completar lo acordado en dicho Concierto con lo dispuesto en la normativa interna de las partes (que, en este punto, coincide, pero que no tendría por qué hacerlo). De hecho esta cuestión estaría permitiendo una modificación unilateral de los términos de la concertación si se complementase lo dispuesto en el Concierto Económico con lo que la normativa propia de cada una de las Administraciones establezca al respecto (...);

3º) "De admitir la posición que defiende la Administración General del Estado, se plantearía el problema de determinar a qué fecha debe atenderse en los casos en los que las comunicaciones a la Administración de salida y a la de llegada no se produzcan en la misma fecha. (...) No puede suceder que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos en un momento diferente ante la Administración del Estado y ante la Diputación Foral de Bizkaia si la notificación mediante la comunicación censal se produce en distinto momento, puesto que el domicilio fiscal debe estar fijado, con efectos para todas las Administraciones afectadas, en cada momento en un único lugar, so

pena de imposibilitar la aplicación lógica de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico";

4º) "Esta regla que defiende la Administración General del Estado no concuerda bien con la posibilidad que se otorga a las Administraciones implicadas, de promover el cambio de domicilio de los contribuyentes. En concreto, la LGT y la NFGT establecen que los cambios de domicilio no comunicados no producen efectos frente a "la" Administración, de modo que ésta no puede verse perjudicada por dichos cambios si no se cumple el requisito de comunicación";

5º) "En el ámbito internacional (Convenios de la OCDE), no se exige ningún requisito similar de comunicación a las Administraciones para que la fijación o modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos".

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

Para motivar la conclusión que anticipadamente se expone bastaría con señalar que a) siendo el domicilio fiscal un concepto de configuración legal y criterio y elemento esencial para la atribución y distribución legal de las competencias de aplicación de los tributos en un Estado de estructura plural y compleja, con un sistema fiscal en el que conviven regímenes tributarios diferenciados; b) siendo las competencias tributarias, como administrativas que

son, competencias irrenunciables que deben ejercerse por las Administraciones y por los órganos administrativos que legalmente las tienen atribuidas como propias (artículo 12.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre), y c) siendo, en fin, la Ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de las competencias de aplicación de los tributos, d) no se alcanza a comprender los motivos en virtud de los que las Administraciones tributarias debieran supeditar la atribución y el ejercicio de sus competencias para la exacción (gestión, inspección, liquidación y recaudación) de los tributos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal del contribuyente, al momento en el que este último decidiera cumplir su deber formal de comunicar el cambio de domicilio fiscal a la Administración tributaria que corresponda (artículo 48.3 Ley 58/2003, General Tributaria y artículo 47.3 NFGT de Bizkaia), o bien "a ambas Administraciones [cuando] los cambios de domicilio fiscal (...) originen modificaciones en la competencia para exigir [el] Impuesto" (artículo 43. Cinco del Concierto Económico).

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

Viene resaltando el Tribunal Supremo "la importancia que posee la determinación del domicilio fiscal del contribuyente en relación con su situación tributaria", recordando que "las reglas (...) de fijación del domicilio fiscal tienen

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

6.- Tratándose del domicilio fiscal de las personas jurídicas, dispone el artículo 43.Cuatro del Concierto Económico que "se entenderán domiciliad[a]s fiscalmente en el País Vasco (...) b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en los que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado". Y es doctrina reiterada y constante de esta Junta Arbitral, confirmada por el Tribunal Supremo, que "[a] la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que no se definen sus contornos. [De ahí que] la localización del domicilio fiscal (...) será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar". Así se señala, entre otras, en las Resoluciones R 4/2009, de 6 de marzo, expediente 5/2008 -confirmada por STS 1341/2010, de 8 de febrero, rec. 191/2009-; R 2/2013, de 25 de enero, expediente 02/2010; R 3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R 4/2013, de 25 de enero, expediente 04/2010; R 5/2013, de 22 de febrero, expediente 05/2010; R 6/2013, de 22 de febrero, expediente 06/2010.

Igual de pertinente al caso resulta el criterio de esta Junta Arbitral acerca de que "la noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso" (Cfr; entre otras, Resoluciones R 11/2011, de 2 de mayo, expedientes acumulados 29/2008, 30/2008, 2/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 -confirmada por STS 126/2013, de 23 de enero, rec. 366/2011-; R 3/2012, de 30 de marzo, expediente 31/2008; R 11/2012, de 28 de septiembre, expediente 15/2009; R 12/2012, de 28 de septiembre, expediente 8/2010; R 18/2012, de 27 de diciembre, expediente 19/2010; R 14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010).

Parece por lo demás evidente, como señala el OCTE, que entre los criterios previstos en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco "no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no sea comunicado a las Administraciones; pues "del incumplimiento de un deber formal, como es la notificación del cambio de domicilio fiscal, podrían derivarse consecuencias sancionadoras, pero no puede suponer una alteración de la distribución competencial prevista en el Concierto Económico".

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

Ni siquiera el tenor literal de los mencionados preceptos consiente una interpretación como la que pretende avalar, en esta oportunidad, la Administración del Estado. El domicilio fiscal es único y en cada caso el que

efectivamente es, dependiendo de las circunstancias fácticas legalmente determinantes de su fijación, sin que su realidad y efectividad se supedita a su comunicación formal a la Administración o Administraciones interesadas, que no sólo podrán comprobar la veracidad o realidad del que se venía declarando sin aguardar a que el obligado tributario les comunique el cambio, sino que también podrán comprobar la efectividad del cambio de domicilio fiscal comunicado y acordar su retroacción, fijando el momento del pasado a partir del cual surte efecto dicho cambio y que no puede ser otro que aquél en el que concurren las circunstancias y los elementos fácticos que determinan el nuevo domicilio. Tiene por ello reconocido esta Junta Arbitral que "la retroacción del cambio de domicilio fiscal determina el momento a partir del cual se produce, en su caso, la modificación de las competencias de las Administraciones tributarias concurrentes sobre el obligado tributario interesado" (Resoluciones R 16/2012, de 29 de noviembre, expediente 24/2010, FD. 3º; R 18/2012, de 27 de diciembre, expediente 19/2010; FD 8º).

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

domicilio, nuestro Ordenamiento jurídico no ordene ni prevea que tal omisión deba ser sufrida por la Administración ni tampoco suplida por ella, llevando a cabo "largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función" (SSTC 133/1986, de 29 de octubre, FJ 4º, y 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2º).

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

8.- Pero es que la propia Administración del Estado ha venido sosteniendo recurrentemente en conflictos con las Diputaciones Forales ya resueltos por esta Junta Arbitral que "el domicilio fiscal es un concepto jurídico que responde a circunstancias de hecho y el pretender ubicarlo en un territorio u otro en función de la exacción de un tributo (...) no deja de ser una distorsión interesada para favorecer la tributación en un determinado territorio. En otras palabras, el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva (...). Pretender localizar un domicilio fiscal en función del cuál es la Administración

tributaria competente para devolver las cuotas del IVA soportado o para obtener el ingreso de las cuotas de IVA devengado no deja de ser una operativa como poco desleal e interesada económicamente" (Cfr., las Resoluciones R14/2013, de 24 de julio; expediente 31/2010 y R 7/2014, de 19 de diciembre, expediente 32/2010).

9.- A la vista de cuanto antecede, esta Junta Arbitral comparte el acuerdo adoptado en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi respecto a la contestación que corresponde dar a la consulta planteada por la entidad, asumiendo asimismo la argumentación complementaria desplegada en su apoyo por la Diputación Foral de Bizkaia en sus alegaciones de 26 de noviembre de 2014, para concluir que la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas; de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias.

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

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

"Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (recurso núm. 538/2009), no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora Guipúzcoa el domicilio de la entidad [que] recurre, ante la Diputación Foral de Guipúzcoa, sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. El cambio de domicilio del sujeto pasivo exige, en principio, que el ejercicio del derecho tuviera lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece y que es el municipio actual de la entidad solicitante de la devolución. Pero como el traslado del saldo del IVA de la Administración del Estado a la Administración foral no es aceptable a la luz de la estructura básica del Impuesto sobre el Valor Añadido y de una interpretación literal del Concierto, es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común" (FJ 3º de una y otra Sentencia).

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- La determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse

mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas; de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias.

2°.- La terminación y el archivo de las actuaciones.

3°.- Notificar el presente Acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y a las Administraciones comparecidas en este procedimiento (la Administración del Estado, la Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación foral de Gipuzkoa).