

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO  
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD  
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

**Conflicto:** 16/2010

**Promotor:** ENTIDAD 1

**Administraciones afectadas:**

Diputación Foral de Gipuzkoa

AEAT

**Objeto:** IVA

Devoluciones saldo IVA-Importaciones

**Resolución: R22/2015**

**Expediente: 16/2010**

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de diciembre 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**

sobre el conflicto negativo de competencias planteado por la entidad ENTIDAD 1 (NIF LNNNNNNNN) frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativo a la competencia de exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007 y 2008, tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 16/2010, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

## **I. ANTECEDENTES**

**1.-** El presente conflicto fue planteado por la entidad ENTIDAD 1 (en adelante "la entidad" o " ENTIDAD 1") frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante un escrito de 20 de mayo de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 21.

La entidad concluye su escrito de planteamiento de conflicto negativo solicitando a la Junta Arbitral que decida cuál de las dos Administraciones, la Agencia Estatal de Administración Tributaria o la Hacienda Foral de Gipuzkoa, es competente para devolver el IVA correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008.

Asimismo, la entidad dirigió un segundo escrito de planteamiento de conflicto a la Junta Arbitral el 6 de octubre de 2010, registrado de entrada el siguiente día 13, en el que reitera lo manifestado en su escrito anterior.

**2.-** Con fecha 4 de noviembre de 2011 la Junta Arbitral dictó resolución P-3/2011 por la que acordó inadmitir a trámite el conflicto negativo presentado por la entidad relativo a la competencia de exacción del IVA 2007 y 2008, por no haberse acreditado la denegación por el Estado de la devolución solicitada en relación con el primero de los ejercicios, ni la denegación por ambas Administraciones de la devolución solicitada en relación con el segundo de los ejercicios.

**3.-** Notificada el 10 de noviembre de 2011 la resolución P-3/2011, ENTIDAD 1 interpuso recurso contencioso-administrativo (núm. 17/2012) contra la misma, estimado por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de abril de 2013, que resuelve dejar sin efecto la citada resolución y ordena retrotraer las actuaciones ofreciendo trámite a la entidad para subsanar los defectos del escrito inicial a la Junta Arbitral.

**4.-** Notificado el 29 de mayo de 2013 por la Junta Arbitral el plazo para la subsanación de las deficiencias señaladas en la resolución P-3/2011, de conformidad con el artículo 71 de la Ley 30/1992, y recibida la notificación por

la entidad el siguiente 5 de junio, ésta solicita a la Junta Arbitral en escrito de 17 de junio, registrado el siguiente día 18, que "tenga por subsanado el escrito inicial de planteamiento de conflicto negativo de competencias en relación a su solicitud de devolución de IVA de los períodos 2007 y 2008, y, en su virtud, determine la Administración tributaria competente para proceder a la devolución, intimando a la misma para que se haga efectiva con sus correspondientes intereses moratorias".

**5.-** Admitido a trámite el conflicto en sesión de la Junta Arbitral de 13 de octubre de 2014 y emplazada la AEAT para formular alegaciones, ésta lo hizo mediante escrito de su Director General de 26 de noviembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 27, en el que "oponiéndose a las pretensiones que se deducen del expediente", solicita a la Junta Arbitral que declare que "la Administración competente para proceder a la devolución a la sociedad ENTIDAD 1 de las cuotas de IVA correspondientes a los periodos 2007 y 2008 es la Hacienda Foral de Gipuzkoa".

**6.-** La Diputación Foral de Gipuzkoa, concedida la ampliación del plazo en los términos interesados, presentó alegaciones el 4 de diciembre de 2014 mediante escrito del Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de su Departamento de Hacienda y Finanzas, solicitando a la Junta Arbitral que declare que "no resulta competente esta Diputación Foral para proceder por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007 y 2008, correspondiente al obligado tributario".

**7.-** La Agencia Estatal de Administración Tributaria en el trámite de puesta de manifiesto previsto en el artículo 16.4 RJACE, notificado el 10 de marzo de 2015, formuló alegaciones el 7 de abril de 2015, registradas de entrada el siguiente día 10, ratificándose en los antecedentes expuestos en su primer escrito de 26 de noviembre de 2014, y replicando las alegaciones formuladas por la DFG en los términos que posteriormente se analizarán.

**8.-** Por su parte, la Diputación Foral de Gipuzkoa presentó sus alegaciones finales el 8 de abril de 2015, registradas de entrada el siguiente día 10, en los términos que más adelante se examinarán.

**9.-** También formuló alegaciones ENTIDAD 1, mediante un escrito de 24 de abril de 2015, registrado de entrada el siguiente 5 de mayo, ratificándose en las manifestaciones y argumentos contenidos en todos sus escritos a la Junta Arbitral, alineándose con la tesis formulada por la AEAT y rebatiendo las alegaciones de la DFG.

Junto a otras consideraciones que más adelante se expondrán, ENTIDAD 1 hace hincapié en su derecho a obtener la restitución del saldo de IVA a su favor por el exceso resultante de la diferencia entre las cuotas soportadas y las ingresadas en el ejercicio de su actividad, pues así se lo ha reconocido indiscutiblemente el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de abril de 2013 -estimando el recurso núm. 17/2012 interpuesto frente a la resolución de la Junta Arbitral P-3/2011, de 4 de diciembre-, sobre las siguientes premisas jurídicas:

a) "La entidad tiene derecho a que le sea devuelto el IVA soportado en exceso, puesto que este derecho forma parte indisociable del mecanismo del IVA, tal y como tantas otras veces ha dictaminado el Tribunal Supremo siguiendo una consolidada línea jurisprudencia! del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

b) "El derecho a la devolución del IVA no puede verse perjudicado fatalmente por requisitos formales impuestos por la legislación estatal. Por tanto, siendo indiscutible el derecho de devolución que corresponde a ENTIDAD 1, ambas Administraciones, foral y estatal, están obligadas a atender a dicho derecho del sujeto pasivo conforme a los criterios predeterminados normativamente, sin que estas normas o su interpretación puedan convertirse en obstáculo insuperable para negar al

sujeto pasivo su derecho a la devolución cuando consta, además, que ejerció dicho derecho ante una y otra Administración".

c) "Consta también, y así se trasladó por ENTIDAD 1 a la Junta Arbitral, que tanto una como otra Administración le habían denegado la devolución instada por entenderse ambas incompetentes al efecto".

d) "ENTIDAD 1 se dirigió tanto a la Diputación Foral de Guipúzcoa, como a la AEAT solicitando la devolución del IVA y ambas se lo denegaron por la misma razón, no ser competentes. El efecto consiguiente, de no resolverse esta doble inhibición, y determinarse cuál era la competente, no es otro que la imposibilidad de hacerse efectiva la devolución en perjuicio del sujeto pasivo acreedor, que comprueba como teniendo derecho a la devolución del IVA no se va a hacer efectiva porque ninguna de las dos Administraciones responsables ha cumplido las formalidades precisas para el planteamiento del conflicto".

e) "La Junta Arbitral debió admitir como planteado el conflicto, puesto que materialmente el mismo se produjo y fue formulado dentro del plazo de un mes establecido al efecto, y dado que las Administraciones no podían beneficiarse de su propio incumplimiento, en perjuicio del solicitante, la Junta debió requerir a las Administraciones y al solicitante para que todas las partes aportaran los datos y antecedentes necesarios para resolver el conflicto de competencias".

**10.-** El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de esta Junta Arbitral y en cumplimiento asimismo de lo decidido por el Tribunal Supremo en Sentencia 1791/2013, de 11 de abril, por la que se anula nuestra resolución P-3/2011, de 4 de noviembre.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**1.-** Ordenados cronológicamente, son estos los datos fácticos y las actuaciones administrativas que resultan del expediente:

- 28 de diciembre de 2005: constitución de la mercantil ENTIDAD 1 mediante escritura pública otorgada en Territorio Histórico de Gipuzkoa, fijando inicialmente su domicilio social en San Sebastián, DOMICILIO 1.
- 14 de febrero de 2006: presentación de alta en el I.A.E. epígrafe 1-621 (venta mayor de chatarra y metales de desecho férreo).
- 1 de marzo de 2006: presentación de alta en el I.A.E. epígrafe 1-623 (recuperación y comercio de residuos fuera de establecimiento).
- 10 de julio de 2006: sustitución en el cargo de Administrador único de la entidad de NOMBRE Y APELLIDOS 1 por un Consejo de Administración presidido por éste, con cuatro miembros que se redujeron a tres a partir del 28 de diciembre de 2006
- 12 de febrero de 2007: cambio de domicilio social de la entidad de DOMICILIO 1 de San Sebastián a DOMICILIO 2, en la misma localidad.
- 16 de noviembre de 2007: publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa de un aviso de notificación relativo a la entidad, respecto a las autoliquidaciones mensuales del IVA correspondiente a los periodos de enero, febrero y marzo del ejercicio 2007.
- 23 de enero de 2008: cambio de domicilio social de la entidad de DOMICILIO 2 a DOMICILIO 3, en San Sebastián.
- 24 de enero de 2008: presentación por la entidad ante la DFG de la autoliquidación del IVA correspondiente al ejercicio 2007, solicitando la restitución del saldo a su favor por importe de 30.155,96 €.

- 1 de agosto de 2008: presentación en la AEAT de la declaración censal de alta en el IVA y en el Impuesto sobre Sociedades, así como de solicitud de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios y Registro de exportadores.
- 12 de agosto de 2008: remisión de un informe elaborado por la Subdirección General de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa, a instancias del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos-IVA, que concluye que "el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 no está en el domicilio social, por no estar efectivamente centralizada en él la gestión administrativa y la dirección de sus negocios".
- 26 de agosto de 2008: consulta planteada por la entidad a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, manifestando que estaba sometida a un procedimiento de comprobación iniciado por la DFG en junio de 2007, en el curso del cual se le había manifestado telefónicamente que la DFG no tenía competencias para admitir las declaraciones de IVA ni de Impuesto sobre Sociedades presentadas por la entidad, por estar situado su centro de toma de decisiones en Rusia y no en Territorio Histórico de Gipuzkoa; solicitando la entidad a la Dirección General de Tributos que le comunique ante qué Administración tributaria debía cumplimentar sus obligaciones fiscales.
- 31 de agosto de 2008: presentación por la entidad ante la DFG de las autoliquidaciones mensuales del IVA correspondiente a los periodos de enero a agosto, ambos inclusive, del ejercicio 2008, solicitando la restitución del saldo a su favor por importe de 4.016,46 €.
- 18 de septiembre de 2008: acuerdo de desestimación dictado por el Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa respecto a la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2007, aduciendo que la entidad no es sujeto pasivo en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

- 30 de septiembre de 2008: acuerdo del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos-IVA de la DFG acordando el inicio de un expediente de revocación del Número de Identificación Fiscal de la entidad.
- 27 de octubre de 2008: presentación por la entidad de un escrito de alegaciones frente al acuerdo desestimatorio de la DFG, señalando que "si bien los socios mayoritarios son rusos y los administradores en negocio empresarial, la adquisición de la chatarra está en Rusia, la venta, así como los clientes están en Guipúzcoa, y el centro administrativo y contable están situados en Guipúzcoa, por lo cual se considera que el domicilio fiscal es el de Guipúzcoa".
- 23 de diciembre de 2008: desestimación por el Servicio de Gestión de Impuesto Indirectos-IVA de la DFG de las alegaciones planteadas por la entidad, manteniendo el acuerdo adoptado el 18 de septiembre de 2008.
- 11 de febrero de 2009: escrito presentado por ENTIDAD 1 en la AEAT solicitando la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2007, manifestando la entidad en su escrito a esta Junta Arbitral de 18 de junio de 2013 que "ante la inhabilitación de la Hacienda guipuzcoana recibida en septiembre de 2008, ENTIDAD 1, comenzó a presentar sus declaraciones mensuales de solicitud de devolución de IVA ante la Agencia Tributaria. Por lo que las declaraciones de los períodos posteriores a agosto de 2008 fueron ya presentadas ante la AEAT en periodo voluntario a tales efectos. Y se declararon fuera de plazo voluntario los periodos anteriores, desde 2007 hasta julio de 2008".
- 8 de junio de 2009: publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa de un aviso, a efectos de notificaciones, referido a la tramitación de un procedimiento de revocación del NIF de la entidad.

- 10 de agosto de 2009: publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa de un aviso, a efectos de notificaciones, referido a la revocación del NIF de la entidad.
- 2 de octubre de 2009: requerimiento de información de la AEAT a la entidad en relación con las autoliquidaciones y la declaración resumen anual del IVA correspondiente al ejercicio 2008, iniciándose un procedimiento de comprobación limitada cuyo objeto "se circunscribe a la verificación de los datos declarados por el sujeto pasivo" (en relación con la autoliquidación y la liquidación resumen anual del IVA 2008).
- 11 de octubre de 2009: presentación por la entidad, en cumplimiento del citado requerimiento de la AEAT, del Libro Registro de Facturas Emitidas, Libro Registro de Facturas Recibidas, Libro Registro de Operaciones Exentas Relativas a Materiales de Recuperación y Libro Registro de Bienes de Inversión relativos al ejercicio 2008.
- 4 de noviembre de 2009: requerimiento de información de la AEAT a la entidad en relación con las autoliquidaciones y la declaración resumen anual del IVA correspondiente al ejercicio 2007.
- 20 de noviembre de 2009: presentación por la entidad, en cumplimiento del citado requerimiento de la AEAT, del Libro Registro de Facturas Emitidas, Libro Registro de Facturas Recibidas, y Libro Registro de Operaciones Exentas Relativas a Materiales de Recuperación relativos al ejercicio 2007.
- 17 de diciembre de 2009: remisión por la entidad de un escrito de rectificación dirigido a la AEAT respecto al importe declarado en la autoliquidación del IVA correspondiente a septiembre del ejercicio 2007, aportando un resumen de los lugares donde fue puesta a disposición la mercancía a efectos de IVA durante los ejercicios 2007 y 2008, que

refleja que durante los mismos la sociedad no realizó ninguna entrega de bienes en Territorio Común.

- 21 de abril de 2010: notificación a la entidad de diferentes resoluciones adoptadas el 30 de marzo de 2010, mediante las que la AEAT desestima la solicitud de compensación de IVA correspondiente a los primeros once períodos del ejercicio 2007 y a los períodos 11 y 12 del ejercicio 2008, así como la solicitud de devolución de IVA correspondiente al último período del ejercicio 2007, por estimar improcedente la presentación ante la AEAT de dichas autoliquidaciones mensuales, considerando que ninguna parte del volumen de operaciones correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008 de la entidad podía entenderse obtenido en Territorio Común, no estando la sociedad, en consecuencia, obligada a tributar ante la Administración del Estado en proporción alguna.
- 28 de abril de 2010: remisión por la entidad de un escrito a la AEAT reiterando la solicitud de devolución del IVA correspondiente a los meses de enero a octubre (ambos inclusive) de 2008, ante la falta de respuesta sobre la misma.
- 20 de mayo de 2010: la entidad presenta un escrito de planteamiento de conflicto a la Junta Arbitral ante la negativa de ambas Administraciones a devolver las cuotas de IVA correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008.
- 9 de julio de 2010: apertura por la AEAT de expedientes sancionadores por la presentación extemporánea de las autoliquidaciones de IVA correspondientes a los primeros once periodos del ejercicio 2007 y para los periodos 11 y 12 del ejercicio 2008, así como de la solicitud de devolución de IVA relativa al último periodo del ejercicio 2007.

- 6 de octubre de 2010: la entidad presenta un segundo escrito de planteamiento de conflicto, reiterándose en lo manifestado en el de 20 de mayo de 2010.
- 4 de noviembre de 2011: la Junta Arbitral mediante la resolución P-3/2011 acordó no admitir a trámite las pretensiones formuladas por la entidad en el conflicto tramitado con el número de expediente 16/2010.
- 11 de abril de 2013: el Tribunal Supremo resuelve estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 17/2012 interpuesto por la entidad contra la anterior resolución, dejando sin efecto la misma y ordenando retrotraer las actuaciones a efectos de ofrecer trámite a la entidad para subsanar los defectos del escrito inicial dirigido a la Junta Arbitral.
- 29 de mayo de 2013: la Junta Arbitral emplaza a la entidad para subsanar las deficiencias señaladas en la resolución P-3/2011.
- 17 de junio de 2013: la entidad remite a la Junta Arbitral un escrito de subsanación del escrito inicial de planteamiento de conflicto.
- 13 de octubre de 2014: la Junta Arbitral, analizado el escrito de subsanación, admite a trámite el presente conflicto.

**2.-** Se desprende asimismo del expediente que la actividad principal de la entidad consiste en la importación de chatarra férrea para suministrarla a las fundiciones del País Vasco. La empresa dispone en MUNICIPIO 1 (Rusia) de un muelle de atraque donde reagrupa y almacena la chatarra adquirida a los proveedores locales, transportándola a los puertos de Pasajes, Bilbao o Bayona. Luego, una parte de su estructura empresarial radica en Rusia (adquisición de la mercancía de proveedores) y la otra parte en España (ventas a clientes).

En su escrito de subsanación de 17 de junio de 2013 manifiesta ENTIDAD 1 que "es una sociedad constituida en el Territorio Histórico de Guipuzkoa, y con domicilio también en ese Territorio Histórico, por lo que en su inicio vino cumplimentando sus obligaciones ante la Hacienda Foral de ese Territorio"; y explica acto seguido que:

"según la normativa tributaria aplicable, tanto las importaciones como las entregas de materiales de desecho y recuperación están sometidas al denominado régimen de inversión del sujeto pasivo del IVA, que consiste en desplazar la figura del sujeto pasivo, asignándola a los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones gravadas. Esta operativa implica, por un lado, que ENTIDAD 1 es sujeto pasivo en las importaciones que realiza, por lo que soporta e ingresa el montante de las cuotas devengadas en tales operaciones; y por otro, que las entregas de materiales que realiza, asimismo sujetas, se gravan en sede del adquirente por medio de auto facturas que éste ha de emitir. Resultado de este sistema es que el importe de las cuotas soportadas e ingresadas por ENTIDAD 1 excede siempre del de las repercutidas, generándose así un derecho a solicitar la devolución del saldo de IVA a su favor".

Agrega la entidad que durante los ejercicios 2007 y 2008 realizó varias importaciones de chatarra, cumplimentando las obligaciones aduaneras y abonando el IVA correspondiente a tales operaciones de importación, y que en ejercicio de su derecho a la restitución del saldo de IVA a su favor, solicitó a la Hacienda Foral de Gipuzkoa la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2007, mediante su autoliquidación, modelo 390; y asimismo en cuanto al ejercicio 2008 presentó sus autoliquidaciones mensuales, modelo 330, consignando en la casilla "a compensar" el resultado a su favor de cada periodo. Desestimada por la DFG la devolución del IVA del ejercicio 2007, mediante Acuerdo de 18 de septiembre de 2008, por considerar que ENTIDAD 1 no es sujeto pasivo del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la entidad comenzó a presentar ante la Agencia Tributaria en los periodos posteriores a agosto de

2008 sus declaraciones mensuales solicitando la devolución del IVA, declarando "fuera de plazo voluntario los periodos anteriores, desde 2007 hasta julio de 2008;" habiendo presentado, en fin, ante la Agencia Tributaria el 11 de febrero de 2009 la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2007.

La Agencia Tributaria desestimó mediante resoluciones notificadas el 21 de abril de 2010 la devolución de IVA, argumentando que ENTIDAD 1 no estaba obligada a tributar a la Administración del Estado. Pese a ello, acordó el 9 de julio de 2010 la iniciación de varios expedientes sancionadores comunicándole a la entidad diferentes propuestas de imposición de sanción por no presentar en plazo algunas de las referidas declaraciones y autoliquidaciones del IVA.

No consta la denegación formal por la Diputación Foral de Gipuzkoa de la devolución del IVA del ejercicio 2008, aunque así se desprende tanto de las manifestaciones de la entidad como de los escritos y de la posición mantenida por la Diputación Foral.

3.- La cuestión de fondo del conflicto consiste en determinar cuál de las dos Administraciones, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) o la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG), tiene la competencia para efectuar la exacción del IVA de ENTIDAD 1, de los ejercicios 2007 y 2008 y por tanto para proceder, en su caso, a la devolución solicitada por la entidad respecto de tal tributo y ejercicios.

Esta cuestión ha de resolverse por aplicación de los artículos 27, 28 y 29 así como del artículo 43. Cuatro del Concierto Económico y también, por las razones que después se verán, por aplicación del artículo 84. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del artículo 84. Dos del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre.

El artículo 27 del Concierto Económico establece:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros [6 millones de euros, antes de la modificación introducida por la Ley 28/2007, de 25 de octubre] tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 7 millones de euros [6 millones de euros, antes de la modificación introducida por la Ley 28/2007, de 25 de octubre], se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

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

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios".

Por su parte, refiriéndose al lugar de realización de las operaciones, el artículo 28 del Concierto Económico dispone:

"Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1°. Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán

realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

c) Si se trata de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para la aplicación del régimen de ventas a distancia, la entrega se entenderá realizada en el País Vasco cuando finalice en dicho territorio el referido transporte.

2°. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

3°. Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

C) No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes:

1ª. Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación,

que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

2ª. Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3ª. Los arrendamientos de medios de transporte".

Dos. Las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco".

En cuanto a la gestión e inspección, el artículo 29. Cuatro y Cinco del Concierto Económico establece:

"Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda".

Respecto al domicilio fiscal de las personas jurídicas, señala el artículo 43. Cuatro del Concierto Económico.

"Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual 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".

Por su parte, el artículo 84. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción anterior al ejercicio 2010 aplicable al caso, y el artículo 84. Dos del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre disponen que:

"Dos.- A los efectos del IVA se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al Impuesto desde dicho establecimiento".

Identificada la cuestión de fondo planteada y el marco normativo aplicable para resolverla, procedemos a dar cuenta de los argumentos que esgrimen las respectivas Administraciones tributarias en defensa, una y otra, de su incompetencia para la exacción y, por lo tanto, para la devolución del IVA de los ejercicios 2007 y 2008 infructuosamente solicitada por ENTIDAD 1; y, en fin, de las alegaciones y de las pruebas aportadas por la misma entidad promotora del conflicto.

**4.-** La Agencia Tributaria considera que no es competente para efectuar la referida devolución, argumentando en sus alegaciones de 27 de noviembre de 2014 que:

1º.- En relación a la exacción del IVA del ejercicio 2007, tras advertir que no ha podido constatar el volumen de operaciones efectuado por ENTIDAD 1 en el ejercicio anterior (2006), arguye que pueden resultar de aplicación dos reglas contenidas en el Concierto:

- a) Si por no haber superado el volumen de operaciones de la entidad los 6 millones de euros en el año 2006 resultara de aplicación el criterio del domicilio fiscal; entiende la AEAT que "dado que el domicilio fiscal del obligado radica en la Diputación Foral de Gipuzkoa, la aplicación del criterio del domicilio fiscal nos lleva a señalar a la citada Diputación como la Administración competente para la exacción del IVA del ejercicio 2007"; considerando para ello que el domicilio fiscal de la entidad radica en Territorio Foral de Gipuzkoa con apoyo en las siguientes consideraciones:

"Como el propio obligado declara en su escrito de 26 de agosto de 2008, desde su constitución, la empresa tributó en Gipuzkoa por considerar que su domicilio fiscal y centro estratégico residía en este Territorio Foral y presentó sus impuestos en este territorio. Asimismo, tanto el Libro Registro de Facturas Emitidas como el Libro Registro de Facturas Recibidas de los años 2007 y 2008, ponen de manifiesto que la dirección efectiva del negocio, al menos en lo que concierne a las operaciones realizadas en España, radica en Gipuzkoa.

Esta presencia efectiva en Gipuzkoa se ratifica asimismo en el Libro Registro de Bienes de Inversión relativo al ejercicio 2008, donde se constata que la sociedad posee bienes de dicha naturaleza en el mismo.

Respecto a este punto, resulta llamativo que, pese a la convicción de la Diputación Foral de Gipuzkoa de que el domicilio fiscal de la sociedad no se encontraba radicado en su territorio, en ningún

momento esa Hacienda Foral ha presentado pruebas de que dicho domicilio fiscal se ubique en Territorio Común ni ha propuesto el cambio de domicilio pertinente a la AEAT. A mayor abundamiento, es preciso dejar constancia de que, según afirmaciones de la propia empresa, además de las primeras declaraciones de IVA, también declara en Gipuzkoa tanto el Impuesto sobre Sociedades como las retenciones de los trabajadores".

- b) Si el volumen de operaciones de la entidad hubiera superado en cambio los 6 millones de euros en el año 2006 y "atendiéramos al lugar de realización las operaciones, resultaría de aplicación la norma contenida en el artículo 27. 1.1ª del Concierto, es decir, a la Administración en la que se han efectuado las operaciones"; añadiendo la AEAT que "la sociedad ENTIDAD 1, en su escrito de fecha 17/12/2009, manifestó:

“a) Que durante los ejercicios 2007 y 2008 no realizó ninguna entrega de bienes en Territorio Común, circunstancia que es confirmada por la información contenida en la base de datos de la AEAT.

b) Por el contrario, manifestó que sí realizaba operaciones en Gipuzkoa".

En consecuencia, concluye la AEAT que "también en este segundo supuesto la exacción del IVA del ejercicio 2007 igualmente correspondería a la Diputación Foral de Gipuzkoa aplicando el criterio del lugar de realización de las operaciones".

2º.- En relación al IVA del ejercicio 2008, señala la Agencia Tributaria que "durante el ejercicio 2007 el volumen de operaciones de la empresa fue superior a 12 millones de euros y, como ya se ha señalado, durante el ejercicio 2008 tampoco realizó ninguna entrega de bienes en Territorio Común, efectuando sin embargo operaciones en el territorio de la Diputación Foral de

Gipuzkoa, por tanto, conforme a la norma señalada anteriormente, la Administración competente para la exacción del IVA del ejercicio 2008 es igualmente la citada Diputación Foral".

En definitiva, la Administración del Estado considera que "por todo lo expuesto anteriormente y teniendo en cuenta las pruebas y antecedentes mencionados la AEAT no es la Administración tributaria competente para efectuar las devoluciones solicitadas", interesando que la Junta Arbitral acuerde que es la Hacienda Foral de Gipuzkoa la competente para proceder a la devolución solicitada por la entidad de las cuotas de IVA correspondientes a los periodos 2007 y 2008.

**5.-** La Diputación Foral de Gipuzkoa en escrito presentado el 4 de diciembre de 2014 tampoco se considera competente para proceder a la referida devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008, sustentando su posición en los siguientes antecedentes y alegaciones:

1º.- La entidad se constituyó el 28 de diciembre de 2005, con domicilio social en San Sebastián, DOMICILIO 1; presentando declaración de alta en el epígrafe 1-621, con fecha 14 de febrero de 2006 y en el epígrafe 1-623 con fecha 1 de marzo de 2006.

2º.- "El obligado tributario presentó autoliquidaciones por el IVA ante esta Diputación Foral desde el cuarto trimestre de 2005 hasta el mes de agosto de 2008, siendo las mismas de periodicidad trimestral a lo largo de los ejercicios 2005 y 2006 y de periodicidad mensual en los ejercicios 2007 y 2008. Durante dichos ejercicios, en sus declaraciones de IVA resultaban de forma continuada saldos a compensar y, en su caso, a devolver, debido a la aplicación del mecanismo de inversión de sujeto pasivo al que está obligado a sujetarse en las operaciones que realiza".

3º.- En enero de 2008 el obligado tributario presentó autoliquidación por el IVA del ejercicio 2007, solicitando una devolución de 30.155,96 euros;

habiendo presentado asimismo en la Diputación Foral autoliquidaciones mensuales por IVA en el ejercicio 2008, periodos enero a agosto inclusive, resultando una cuota a compensar por importe de 4.016,46 euros a fecha 31 de agosto de 2008.

4°.- Mediante Acuerdo de 18 de septiembre de 2008 el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la DFG desestimó la devolución de IVA del ejercicio 2007, motivando dicha resolución en que la empresa ENTIDAD 1 "no era sujeto pasivo por el IVA en dicho ejercicio, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, al considerar que su domicilio fiscal no radicaba en dicho territorio"; y ello con base en un Informe emitido por la Subdirección General de Inspección de la DFG el 12 de agosto de 2008 a raíz de unas actuaciones iniciadas con la entidad el 23 de mayo de 2007, con motivo de un Programa de inspección para verificar el domicilio fiscal de la sociedad y las operaciones realizadas, en el que se concluía que "el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 no está en el domicilio social, por no estar efectivamente centralizada en él la gestión administrativa y la dirección de sus negocios".

5°.- El referido Informe de la Subdirección General de Inspección de la DFG de 12 de agosto de 2008 efectúa las siguientes consideraciones en relación con la gestión administrativa y dirección de los negocios de la entidad:

- El domicilio social inicial que figuraba en su constitución, situado en la DOMICILIO 1 de San Sebastián, era una vivienda sin indicio de actividad.
- No existía contrato de arriendo alguno que diera título jurídico a la utilización como tal del posterior domicilio social declarado por la entidad en DOMICILIO 2 de San Sebastián.

- Desde su constitución hasta el 10 de julio de 2006 el administrador único de la entidad (posterior presidente del Consejo de Administración) tenía domicilio en MUNICIPIO 1 (Rusia).
  
- A partir del 10 de julio de 2006, se nombró un Consejo de Administración formado por cuatro personas, ostentando el presidente y vicepresidente, de origen ruso y con domicilio en MUNICIPIO 1 (Rusia), el 86,74% del capital social y poderes amplios de decisión, y existiendo un único administrador con domicilio en Gipuzkoa, que ostentaba únicamente el 1,29% del capital de la mercantil y poderes limitados.
  
- Conforme al "modus operandi" de la entidad la dirección efectiva de los negocios no se llevó desde el domicilio social, puesto que:
  - Prácticamente la totalidad de las compras se realiza en Rusia y la gran mayoría de las ventas son ventas de chatarra a terceros países.
  
  - La mayoría de los contratos de compra y venta están firmados en MUNICIPIO 1 (Rusia), siendo formalizados por una empresa llamada ENTIDAD 2 que gestiona todas las operaciones de compra y venta.
  
  - Las facturas emitidas a empresas españolas se confeccionaban en un ordenador situado en el domicilio social y las demás se emiten desde Rusia.
  
  - Solicitada copia de los contratos de compraventa, no se halla ningún original ni copia en el domicilio social.

Con base en dicho Informe y de conformidad con el artículo 43. Cuatro del Concierto Económico sobre el domicilio fiscal de las personas jurídicas, concluye la DFG que la entidad no tenía su domicilio fiscal en Gipuzkoa "al entender que en ninguno de los domicilios sociales por la misma fijados en San Sebastián se centralizaba la gestión administrativa y la dirección de sus negocios"; añadiendo, a mayor abundamiento, pero respecto de años posteriores a los dos ejercicios aquí relevantes (2007 y 2008), que "tampoco el Ayuntamiento de San Sebastián, en la gestión de sus tributos, fue capaz de localizar al obligado tributario a efectos de notificar una deuda tributaria local, en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicio 2009, ya que tuvo que proceder a notificar vía edictal por medio del Boletín Oficial de Gipuzkoa de 4 de junio de 2010 y en fase ejecutiva el 11 de enero de 2011, también a través de Boletín "

6°.- Como consecuencia de negar que ENTIDAD 1 tuviera su domicilio fiscal en Gipuzkoa, la DFG pasa a negar que la entidad tenga la condición de sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, pues "el hecho de que por parte de su Departamento de Hacienda y Finanzas se considerase que ENTIDAD 1 no tenía su domicilio fiscal en Gipuzkoa determinó simultáneamente su consideración como no establecido dentro del territorio de aplicación del Impuesto, al no disponer en dicho territorio de ninguna otra sede ni establecimiento"; señalando que de la jurisprudencia sentada por el TJUE deriva que un empresario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto cuando no tiene en dicho territorio ni la "sede de su actividad" (entendiéndose como tal el lugar donde se adoptan las decisiones esenciales de la dirección general de la misma y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta ni un establecimiento permanente.

Añade la DFG que, sin embargo, la entidad se consideró sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y, dentro del mismo, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, puesto que solicitó la devolución del IVA ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de Gipuzkoa utilizando el procedimiento general de devolución previsto en los artículos 115 y ss. del

Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, que únicamente puede ser utilizado por empresarios o profesionales establecidos dentro del territorio de aplicación del IVA español.

7º.- La consecuencia de que la DFG considere a ENTIDAD 1 entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, es la no aplicación de las reglas del artículo 27 del Concierto Económico para la distribución competencial respecto a la exacción del IVA, pues de su lectura se desprende que "las mismas únicamente se refieren a sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. En concreto, ello deriva claramente -según la DFG- de la regla tercera que utiliza como único punto de conexión la del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, distribuyendo la competencia de exacción entre el Estado y el País Vasco en función de que dicho domicilio radique en territorio común o foral y, por tanto, dentro del territorio de aplicación del Impuesto. Por lo demás -añade-, en el resto de los preceptos que el Concierto Económico dedica a la concertación del IVA (artículos 26 a 29) no existe previsión alguna en relación con qué Administración es la competente para la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto a los empresarios y profesionales no establecidos en el mismo" (Alegación Cuarta).

6.- La Agencia Estatal de Administración Tributaria, en sus alegaciones finales de 10 de abril de 2015, discrepa de las aducidas por la DFG con base en los siguientes argumentos:

- a) De conformidad con el artículo 84. Dos de la Ley 37/1992 y del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, y atendiendo asimismo a lo dispuesto en el artículo 21. Dos del Concierto Económico, relativo al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), considera la AEAT que "para determinar si un sujeto pasivo está establecido en un determinado territorio hemos de atender a si radica en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento

permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto".

A este respecto, afirma la AEAT que "no ha sido suficientemente probado por la DFG que estas circunstancias no concurren en el territorio de la citada Diputación", sustentando esta conclusión, por una parte, en las manifestaciones efectuadas por el administrador de la sociedad, NOMBRE Y APELLIDOS 2, en su escrito de 27 de octubre de 2008 frente al acuerdo de la DFG de 18 de septiembre de 2008 denegando la devolución del IVA solicitado por la entidad; y, por otra, en el texto de la consulta planteada por la entidad a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda el 26 de agosto de 2008, haciendo constar que la sociedad dispone de trabajadores en Gipuzkoa y que las retenciones de los trabajadores se declaran en la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

En el citado escrito de alegaciones de 27 de octubre de 2008, NOMBRE Y APELLIDOS 2 rebate las afirmaciones de la DFG en su acuerdo de 18 de septiembre de 2008, refiriéndose a diferentes aspectos de la operativa de ENTIDAD 1:

- En relación con su domicilio social, manifiesta que el hecho de que se situara inicialmente en una vivienda respondía únicamente a la finalidad de reducir los gastos fijos, sin que fuera obstáculo la cuestión del archivo de la documentación del negocio -la vivienda era igualmente el domicilio social y la oficina-, dado que "el número de facturas en un principio era pequeño, pero de un importe muy alto". Respecto al domicilio social situado en DOMICILIO 2 de San Sebastián, desde diciembre de 2007, manifiesta que, si bien no existe contrato de subarriendo, sí que existe un contrato celebrado entre la entidad y la asesoría fiscal ENTIDAD 3 en el que aparece una nota con subarriendo al obligado tributario. Por otra parte, en el Informe emitido por el

Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Hacienda Foral el 12 de agosto de 2008 se hace referencia a una diligencia de 13 de febrero de 2008 en la que se recoge que, si bien no existe contrato de subarriendo propiamente dicho, este servicio se satisface como un componente más de los que presta la sociedad asesora y está incluido en la renta mensual satisfecha por ENTIDAD 1 a la asesoría fiscal propietaria del local.

- En cuanto a la gestión del negocio, NOMBRE Y APELLIDOS 2 hace una exposición del modo de llevarse la gestión comercial y administrativa de la empresa, concluyendo que "si bien los socios mayoritarios son rusos y los administradores en negocio empresarial, la adquisición de la chatarra está en Rusia, la venta así como los clientes están en Guipúzcoa, y el centro administrativo y contable están situados en Guipúzcoa, por lo cual se considera que el domicilio fiscal es el de Guipúzcoa", atendiendo principalmente a las siguientes circunstancias:
- La gestión administrativa está definida claramente en Gipuzkoa, pues es en este territorio donde se realizan por parte de la entidad actividades tales como: llevanza de la contabilidad; previsiones de cobros y pagos; ordenes de cobro y pago de los proveedores y acreedores; impuestos (IVA, Retenciones a trabajadores e Impuesto de Sociedades), actas notariales, legalización de firmas; Registro Mercantil, Depósito de Cuentas ejercicios 2005, 2006 y 2007.
- Las operaciones bancarias derivadas del pago de las compras de chatarra y del ingreso de las ventas se llevan a cabo a través de cuentas en Bancos españoles en sucursales de Gipuzkoa.
- En Rusia no existe empresa alguna, actuando únicamente el presidente y el vicepresidente como administradores de la

entidad, a efectos de realizar las gestiones para la adquisición de la chatarra.

- En la escritura de constitución de la sociedad se confiere poder a NOMBRE Y APELLIDOS 2, con domicilio en el País Vasco, para ejercer el comercio, instar actas notariales de todas clases, comparecer ante Centros y Organismos del Estado, otorgar poderes generales para pleitos, así como sustituir, en todo o en parte, este poder y obtener copias del mismo; y con base en tales poderes "puede afirmarse que la gestión social se realizaba por dicha persona en el mencionado territorio".
  
- b)** A la vista de que la entidad presenta todas sus declaraciones fiscales en la Hacienda Foral de Gipuzkoa, dispone de trabajadores en Gipuzkoa y de una persona con poderes para contratar y "teniendo en cuenta que su actividad en este territorio tiene una permanencia en el tiempo, se considera por la AEAT, contrariamente a lo afirmado por la DFG, que ENTIDAD 1 si, que dispone de un establecimiento permanente en el País Vasco".
  
- c)** Entendiendo la AEAT que la entidad debe considerarse "como obligado tributario con establecimiento permanente en el País Vasco, resultan de aplicación las reglas contenidas en el artículo 27. Uno. Tercera debe decir Primera del Concierto. Conforme a ellas -concluye la Agencia Tributaria- y de acuerdo con el informe de la DFG de fecha 12 de agosto de 2008, que deja constancia de que el importe neto de la cifra de negocios declarado por la entidad para el ejercicio 2006 fue de 7,3 millones de euros y de 12,1 millones de euros para el ejercicio 2007, la administración competente para exigir el IVA de los ejercicios 2007 y 2008 a la sociedad ENTIDAD 1 es la DFG, al operar exclusivamente en dicho territorio y exceder el volumen total de operaciones de la sociedad en los años anteriores de 7 millones de euros".

## 7.- La Diputación Foral de Gipuzkoa aduce en sus alegaciones finales:

1°.- Que lo que la Diputación Foral ha puesto en cuestión en el presente conflicto "es precisamente la afirmación y la consideración por parte de la mercantil de su domicilio fiscal en territorio guipuzcoano".

2°.- "Que el domicilio originario de la mercantil en San Sebastián, calle DOMICILIO 1, coincidía con el declarado por un trabajador de la misma en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2006 y 2007, además, el citado trabajador no ha presentado declaración por el mencionado Impuesto en el ejercicio 2008, coincidiendo, a su vez, con el cambio de domicilio efectuado por la mercantil en el año 2008".

3°.- Que "la doctrina jurisprudencial considera que es la actividad empresarial la que determina donde se ubica el domicilio fiscal de las personas jurídicas (STS de 21/2/2014 y 17/10/2013, entre otras)"; añadiendo que "en el caso controvertido, según los datos obrantes en el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, los aspectos mercantiles y de funcionamiento de la mercantil llevan a considerar a la entidad no residente en el territorio de aplicación del Impuesto".

4°.- Que respecto a la posesión por el obligado tributario de bienes de inversión en Gipuzkoa, "existen indicios suficientes que impiden considerar que los citados bienes de inversión resulten ser de naturaleza inmobiliaria o similar que impliquen una permanencia en dicho territorio, más bien inducen a pensar que los mismos están relacionados con medios de transporte que difícilmente reúnen condiciones de permanencia en un territorio".

5°.- Que respecto de la afirmación de la AEAT acerca de que la entidad realiza operaciones en Gipuzkoa pero no en territorio común, considera la DFG que "la AEAT basa sus alegaciones nuevamente en las simples

manifestaciones efectuadas por el obligado tributario sin desplegar ninguna actividad acreditativa al efecto".

6°.- Que "en todo caso, cabe señalar que esta Administración no basa su incompetencia para efectuar las devoluciones de IVA objeto de conflicto en el lugar de realización de las operaciones por parte de la mercantil, sino en su consideración como no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, aspecto éste que en ningún momento ha sido rebatido por parte de la Administración del Estado".

Concluye sus alegaciones finales la DFG solicitando que la Junta Arbitral "dicte una resolución favorable a esta Hacienda Foral, en el sentido de señalar que el domicilio fiscal del obligado tributario no se encuentra en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y que la Administración del Estado es la competente para efectuar la devolución solicitada por el mismo, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008".

**8.-** Por su parte, en escrito presentado el 5 de mayo de 2015, ENTIDAD 1 se ratifica en las manifestaciones y argumentos de sus anteriores escritos y "se opone tajantemente a la tesis defendida por la Administración guipuzkoana", insistiendo en destacar que:

- "ENTIDAD 1 es una sociedad constituida en Gipuzkoa, con arreglo a la legislación mercantil española, y su domicilio social siempre ha estado ubicado en Gipuzkoa".
- "La gestión administrativa y la dirección efectiva de la empresa se ha ejercido siempre en Gipuzkoa. La circunstancia de que algunos socios o algún administrador no tenga residencia en este Territorio, y de que ciertas notificaciones no se hubieran podido llevar a cabo en el domicilio social, no autoriza a privar a la entidad de su condición de residente. De hecho, la entidad está, y ha estado, participada también por otros socios que sí son residentes guipuzcoanos. Además, y sobre todo, la sociedad

siempre ha contado, y cuenta todavía a día de hoy, con administradores con residencia guipuzcoana, como NOMBRE Y APELLIDOS 2 y NOMBRE Y APELLIDOS 1".

- "Existen un sinfín de comunicaciones que sí se han practicado con éxito en el domicilio social de la entidad ubicado en la DOMICILIO 2 de Donostia-San Sebastián, como por ejemplo las que ha realizado últimamente la propia Junta Arbitral".
- "Contamos con el hecho cierto e irrefutable de que todas las declaraciones tributarias de IVA, Impuesto sobre Sociedades y retenciones de rendimientos de trabajo, que la entidad viene presentando desde su constitución, siempre han sido formuladas ante la Hacienda foral guipuzcoana"; adjuntando a su escrito copia de las declaraciones presentadas del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, así como copias de las declaraciones trimestrales de rendimientos de trabajo de los periodos 2006 a 2009, constando en el expediente las declaraciones de IVA presentadas por la entidad también ante la Hacienda de Gipuzkoa.
- La sociedad tuvo contratados a lo largo de los ejercicios 2007 y 2008 entre tres y cuatro trabajadores a tiempo completo y con carácter indefinido; circunstancia que considera que "es también acreditativa de que la entidad tenía su domicilio en Gipuzkoa".

Finaliza su escrito ENTIDAD 1 afirmando que "la Administración que debiera realizar la devolución del IVA de los periodos 2007 y 2008 solicitada es la Hacienda Foral de Gipuzkoa, aunque nada opondría en caso de que esa Junta Arbitral resolviera que dicha competencia corresponde a la Agencia Tributaria, puesto que en esencia el propósito final del conflicto de competencias interesado por la mercantil es que le sea restituida la cantidad de 34.172,42 euros de IVA a su favor, independientemente de cuál de las dos Administraciones sea la pagadora de dicha partida"; y considerando necesario,

en fin, "sin perjuicio de cuál sea la Administración competente, destacar los siguientes extremos:

- "El domicilio de ENTIDAD 1 radica desde su constitución en Gipuzkoa. Es en este Territorio donde siempre se han tomado todas las decisiones sobre la gestión y administración de la entidad, donde ha tenido contratado su personal, además de donde ha presentado sus declaraciones tributarias y cumplimentado sus obligaciones fiscales (retenciones de trabajadores, Impuesto sobre Sociedades, IVA).
- La nacionalidad de los administradores o de los socios partícipes de una entidad mercantil no condiciona el domicilio de la misma. Y, aunque ello fuera así, aunque alguno de los socios o de los administradores del Consejo sea de nacionalidad rusa, también hay otros de nacionalidad española, como NOMBRE Y APELLIDOS 2, con domicilio en Gipuzkoa. Además, NOMBRE Y APELLIDOS 1, a pesar de que su nacionalidad es rusa, tiene residencia reconocida y demostrada en la localidad guipuzcoana de MUNICIPIO 2.
- El hecho de que la entidad presentara fuera de plazo voluntario declaraciones de IVA ante la Agencia Tributaria y solicitara a esta la devolución del IVA de los ejercicios 2007 y 2008, obedece únicamente a la previa inhibición de la Hacienda guipuzcoana".

**9.-** La solución del conflicto exige analizar, en primer lugar, si ENTIDAD 1, es una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, como sostiene la DFG, en afirmación que la AEAT considera, en cambio, que "no ha sido suficientemente probad[a]".

En su Acuerdo de 18 de septiembre de 2008 el Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG deniega la devolución del IVA del ejercicio 2007 por entender que "la sociedad ENTIDAD 1, no es sujeto pasivo en este Territorio Histórico de Gipuzkoa", con base en los hechos reflejados en un

Informe emitido el 12 de agosto de 2008 por su Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y en lo dispuesto en el artículo 48 (Domicilio fiscal) de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y en el artículo 2.9 (Ámbito de aplicación subjetiva, exacción del Impuesto y domicilio Fiscal) de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades.

A su vez, el citado Informe de 12 de agosto de 2008 (que se emitió a resultas de la inclusión de la entidad en un Programa de inspección para la verificación y constatación del domicilio fiscal y de las operaciones realizadas) concluía que "a la vista de los aspectos mercantiles y de funcionamiento de la empresa, el domicilio fiscal de ENTIDAD 1; no está en el domicilio social, por no estar efectivamente centralizada en él la gestión administrativa y la dirección de sus negocios".

Es sin embargo en sus alegaciones ante esta Junta Arbitral el 4 de diciembre de 2014 donde la DFG niega que ENTIDAD 1 tenga la condición de entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, señalando que la entidad, "considerándose sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y, dentro del mismo, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, utilizó el procedimiento general de devolución previsto en el artículo 115 del Decreto Foral 102/1992", cuando "dicho procedimiento general de devolución únicamente puede ser utilizado por parte de los empresarios o profesionales establecidos dentro del territorio de aplicación del IVA español". Y es por vez primera ahora cuando la DFG advierte que "el hecho de que por parte de su Departamento de Hacienda y Finanzas se considerase que ENTIDAD 1 no tenía su domicilio fiscal en Gipuzkoa determinó simultáneamente su consideración como no establecido dentro del territorio de aplicación del Impuesto, al no disponer en dicho territorio de ninguna otra sede ni establecimiento".

Como consecuencia de ello, es también ahora cuando la DFG niega la aplicación al caso de las normas de distribución competencial establecidas en

el artículo 27 del Concierto Económico respecto a la exacción del IVA, por entender que "las mismas únicamente se refieren a sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto", señalando que "en el resto de los preceptos que el Concierto Económico dedica a la concertación del IVA (artículos 26 a 29) no existe previsión alguna en relación con qué Administración es la competente para la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto a los empresarios y profesionales no establecidos en el mismo".

Por último, en sus alegaciones finales de 10 de abril de 2015 la DFG hace constar que "según los datos obrantes en su Departamento de Hacienda y Finanzas, los aspectos mercantiles y de funcionamiento de la mercantil" la llevan a considerar, no ya que "el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 no está en el domicilio social, por no estar efectivamente centralizada en él la gestión administrativa y la dirección de sus negocios" (como se concluyó en el Informe de 12 de agosto de 2008), sino que ENTIDAD 1 es una "entidad no residente en el territorio de aplicación del Impuesto" (pág. 4 de sus alegaciones finales); para terminar, en fin, afirmando que "en todo caso esta Administración no basa su incompetencia para efectuar las devoluciones del IVA objeto de conflicto en el lugar de realización de operaciones por parte de la mercantil sino en su consideración como no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, aspecto éste –añade- que en ningún momento ha sido rebatido por parte de la Administración del Estado" (pág. 5).

**10.-** Sin embargo, la Administración del Estado, amparándose en lo establecido en el artículo 84. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y en igual artículo del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, en relación con el IVA, así como en el artículo 21. Dos del Concierto Económico, respecto del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, afirma con razón que "para determinar si un sujeto pasivo está establecido en un determinado territorio hemos de atender a si radica en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto". Añadiendo

a renglón seguido la AEAT que "no ha sido suficientemente probado por la DFG que estas circunstancias no concurren en el Territorio de la citada Diputación"; afirmación esta que sustenta en hechos que ya quedaron pormenorizadamente reseñados y en razonamientos que esta Junta Arbitral no puede dejar de compartir.

En efecto, ni de la documentación que obra en el expediente ni de las alegaciones efectuadas por las Administraciones contendientes y por la propia entidad promotora del conflicto cabe extraer datos o argumentos, fácticos o jurídicos, que permitan razonablemente sostener que no está establecida ni en Gipuzkoa ni en todo el territorio de aplicación del IVA español una entidad que en el año 2005 fue constituida conforme a la legislación española en Gipuzkoa, que tiene declarado desde entonces su domicilio social y fiscal en dicho territorio, que dos meses después de su constitución presentó declaración de alta en dos epígrafes del I.A.E. para el ejercicio de su actividad (venta al por mayor de chatarra y metales de desecho férreo; y recuperación y comercio de residuos fuera de establecimiento, respectivamente), que ha presentado en Gipuzkoa las declaraciones tributarias correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, así como las "autoliquidaciones por el IVA (...) desde el cuarto trimestre de 2005 hasta el mes de agosto de 2008, siendo las mismas de periodicidad trimestral a lo largo de los ejercicios 2005 y 2006 y de periodicidad mensual en los ejercicios 2007 y 2008", conforme reconoce la propia DFG; que dispone de trabajadores contratados asimismo en Gipuzkoa, constando en el expediente copia de las declaraciones trimestrales correspondientes a las Retenciones del IRPF a trabajadores de los periodos 2006 a 2009, presentadas a la Hacienda Foral de Gipuzkoa; disponiendo asimismo en el País Vasco de una persona con poderes para contratar; de bienes de inversión, de una u otra naturaleza, situados en Gipuzkoa y, en fin, de cuentas bancarias en sucursales de Bancos en Gipuzkoa desde las que se gestionan cobros y pagos de las operaciones efectuadas por la entidad.

Frente a este cúmulo de circunstancias acreditadas en el expediente, la DFG se limita a afirmar que "el hecho de que por parte de su Departamento de Hacienda y Finanzas se considerase que ENTIDAD 1 no tenía su domicilio fiscal en Gipuzkoa determinó simultáneamente su consideración como no establecido dentro del territorio de aplicación del Impuesto, al no disponer en dicho territorio de ninguna otra sede ni establecimiento"; y ello sin ofrecer dato ni elemento de juicio alguno capaz de justificar tan apodíctica como indemostrada conclusión y, desde luego, sin tener en cuenta que el artículo 84. Dos de la Ley 37/1992 y del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, en la redacción aplicable al caso, atribuyen la condición de "establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto" no sólo a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en dicho territorio, sino también a quienes tengan en él "la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente, aunque no realicen las operaciones sujetas al Impuesto desde dicho establecimiento".

No cabe, por último, dejar de considerar que ENTIDAD 1 "se opone tajantemente a la tesis defendida por la Administración guipuzkoana [afirmando que] existen numerosas pruebas irrefutables y tajantes de la condición de residente guipuzcoano de la entidad, circunstancia que la Hacienda guipuzcoana negó, gratuita e interesadamente, cuando le fue planteada la solicitud de devolución de IVA".

**11.-** En cuanto al domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (que conforme a los preceptos recién citados conviene no confundir con "la sede de su actividad económica" o con la existencia de un "establecimiento permanente"), hay que recordar que desde su constitución en el año 2005 la entidad tenía declarado su domicilio social en Gipuzkoa, y debe tenerse en cuenta -como señala la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012- que "en principio el propio legislador identifica domicilio social con domicilio fiscal, aunque condicionado a la concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 43. Cuatro del Concierto Económico: que en el domicilio social "esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios", pero de ignorarse estos habrá que estarse a dicho

domicilio social en la conformación de la relación tributaria" (Fundamento Quinto).

Teniendo declarado ENTIDAD 1 su domicilio social y fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para desvirtuar la presunción legal de certeza aparejada a dicha declaración le hubiera correspondido a la DFG acreditar que la gestión administrativa y la dirección de sus negocios radicaba en Territorio Común, en lugar de atribuir dicha carga probatoria a la otra Administración contendiente, la AEAT, para quien "resulta llamativo que, pese a la convicción de la Diputación Foral de Gipuzkoa de que el domicilio fiscal de la sociedad no se encontraba radicado en su territorio, en ningún momento esa Hacienda Foral ha presentado pruebas de que dicho domicilio fiscal se ubique en Territorio Común ni ha propuesto el cambio de domicilio pertinente a la AEAT".

Bien es verdad que, como recuerda en sus alegaciones finales la DFG, "es precisamente la afirmación y la consideración por parte de la mercantil sobre la ubicación de su domicilio fiscal en territorio guipuzcoano lo que esta Diputación ha puesto en cuestión en el presente conflicto". Pero también lo es que la DFG en sus alegaciones de 4 de diciembre de 2014 se dedica en este punto a reiterar los datos y las conclusiones recogidas en el Informe de 12 de agosto de 2008, añadiendo otros relativos a periodos posteriores (2010 y 2011) y , por lo tanto, ajenos a los de la presente controversia (2007 y 2008), sin reparar en que aquéllos datos fueron objetados y aquellas conclusiones fueron rebatidas con las aportadas de contrario tanto por la propia entidad como por la AEAT; limitándose la DFG en sus alegaciones finales a añadir algún dato más de carácter circunstancial y, por lo mismo, inconducente para negar que el domicilio declarado fuera el efectivo domicilio fiscal de la entidad; concluyendo, sin más, que "según los datos obrantes en su Departamento de Hacienda y Finanzas, los aspectos mercantiles y de funcionamiento de la mercantil llevan a considerar a la entidad no residente en el territorio de aplicación del Impuesto".

Es doctrina reiterada de esta Junta Arbitral, confirmada por el Tribunal Supremo, que tratándose del domicilio fiscal de las personas jurídica lo que

resulta decisivo no es tanto su domicilio social sino el lugar donde esté efectivamente centralizada su "gestión administrativa y la dirección de sus negocios", concepto jurídico indeterminado cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso; siendo la localización del domicilio fiscal un hecho que habrá que acreditar probando que aquéllas circunstancias (gestión administrativa y dirección de los negocios) concurren en un determinado lugar; y precisando, en fin, el Tribunal Supremo que "la expresión centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, es una expresión compleja que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente, en función de la concreta sociedad de que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica" (Sentencias de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Cuarto; de 21 de febrero de 2014, recurso núm. 505/2012, Fundamento Cuarto; y de 18 de junio de 2015, recursos núms. 417/2013 y 471/2013, Fundamento Cuarto). "Sin que deba despreciarse al efecto -como también precisa el Tribunal Supremo- principios tales como la libertad de empresa o la libertad de establecimiento, que en definitiva otorga el ejercicio de una opción legítima respecto del que la persona jurídica desee desarrollar la gestión y dirección, sin perjuicio del obligado sometimiento a los requisitos legales establecidos en el ámbito fiscal" (Sentencia de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Quinto).

A la luz de las anteriores orientaciones, habiendo valorado conjuntamente los datos y la documentación del expediente en los términos que ya quedaron reflejados, y teniendo en cuenta la actividad empresarial desarrollada por la entidad, es obligado concluir que la DFG en cuyo territorio radica el domicilio declarado por ENTIDAD 1 no ha aportado al expediente datos, pruebas o elementos de juicio convincentes que permitan desvirtuar la presunción de certeza de tal declaración, acreditando que su domicilio fiscal efectivo se encontraba en los ejercicios 2007 y 2008 en otro territorio distinto del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que es donde también la AEAT sitúa el domicilio fiscal de la sociedad después de rebatir los datos y las

consideraciones del Informe de 12 de agosto de 2008 de la Subdirección General de Inspección, en el que básicamente la DFG sustenta su pretensión en este conflicto.

**12.-** Sentado que ENTIDAD 1 tiene la consideración de sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del IV A, y concretamente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, corresponde acudir a los ya transcritos artículos 27 a 29 del Concierto Económico para despejar la cuestión de fondo planteada, comenzando con el análisis de las reglas que establece el artículo 27. Uno para distribuir las competencias de exacción del IVA.

Conforme dijimos en la resolución R 4/2014, de 13 de octubre, expediente 2/2011, la estructura del artículo 27. Uno del Concierto Económico, "consta de una norma general y de una excepción. La norma general, contenida en las reglas Primera y Segunda, atiende al criterio del lugar de realización de las operaciones, prescindiendo del volumen de éstas y del domicilio fiscal del sujeto pasivo. La excepción, contenida en la regla Tercera, sustituye el criterio del lugar de realización de las operaciones por el de la situación del domicilio fiscal para los sujetos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros. Por consiguiente, es claro que cuando concurren sus presupuestos la norma excepcional, como *lex specialis*, debe aplicarse con preferencia a la norma general" (Fundamento de Derecho 3).

En el presente caso no concurren los presupuestos de la norma especial (esto es, de la regla Tercera del artículo 27. Uno del Concierto Económico) por lo que no es menester acudir al criterio del domicilio fiscal, sino al del lugar de realización de las operaciones previsto en la norma general contenida en la regla Primera del referido artículo 27. Uno, dado que durante los ejercicios 2007 y 2008, según manifiesta la propia entidad, ENTIDAD 1 no realizó operaciones en Territorio Común, circunstancia ésta confirmada por la AEAT con la información obtenida en su base de datos, afirmando en las diferentes resoluciones adoptadas el 30 de marzo de 2010 para desestimar las solicitudes

de devolución de IVA presentadas por la entidad que "de los datos y antecedentes que obran en poder de esta Administración, así como de las manifestaciones e informaciones aportadas por el obligado tributario se ha puesto de manifiesto que el obligado tributario no realizó entregas de bienes en Territorio Común durante el ejercicio 2007 y 2008, por lo que ninguna parte del volumen total de operaciones obtenido por el mismo en dicho ejercicio [2007 y 2008] se entiende realizado en dicho territorio, por lo que ENTIDAD 1, conforme a lo establecido en el art. 27 del Concierto Económico no está obligado a tributar a la Administración del Estado en proporción alguna por dicho concepto IVA y periodo [2007 y 2008]".

Por su parte, la DFG no desmiente la alegación de la AEAT acerca de que la entidad realiza operaciones exclusivamente en Gipuzkoa, limitándose a afirmar que "la AEAT basa sus alegaciones nuevamente en las simples manifestaciones efectuadas por el obligado tributario sin desplegar ninguna actividad acreditativa al efecto"; y que "en todo caso esta Administración no basa su incompetencia para efectuar las devoluciones de IVA objeto de conflicto en el lugar de realización de las operaciones por parte de la mercantil, sino en su consideración como no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto".

Sin embargo, no existe argumento ni motivo fáctico o jurídico alguno que autorice a descreer, sin más, de las manifestaciones realizadas por el obligado tributario en el procedimiento arbitral, negándoles credibilidad o concediéndoles, de entrada, una credibilidad distinta y menor de la que merecen las efectuadas por cualquiera de las Administraciones en conflicto. Máxime, en este caso en el que las manifestaciones del obligado tributario ni son gratuitas, al venir acompañadas de la aportación de datos y documentos idóneos para sostenerlas, ni tampoco cabe tildarlas de interesadas habida cuenta que el único interés que demuestra tener en este conflicto la entidad que lo propuso no es otro que el de que "le sea restituida la cantidad de 34.172,42 euros de IVA a su favor, independientemente de cuál de las dos Administraciones sea la pagadora de dicha partida"; pero que no obstante

concluye sus alegaciones afirmando que, "sin perjuicio de cuál sea la Administración competente considera que la Administración que debiera realizar la devolución del IVA de los periodos 2007 y 2008 solicitada es la Hacienda Foral de Gipuzkoa, aunque nada opondría en caso de que esta Junta Arbitral resolviera que dicha competencia corresponde a la Agencia Tributaria ".

De manera, pues, que no existiendo datos para poner en cuestión que ENTIDAD 1 operaba exclusivamente en Gipuzkoa en los ejercicios 2007 y 2008, y estando reconocido por la propia DFG que el importe neto de la cifra de negocios declarado por la entidad en los ejercicios anteriores (2006 y 2007, respectivamente) fue superior a los 6 y 7 millones de euros, será la Diputación Foral de Gipuzkoa la Administración competente para la exacción del IVA de los ejercicios 2007 y 2008, al operar exclusivamente ENTIDAD 1 en dicho territorio (norma general del artículo 27. Uno, regla Primera) y exceder su volumen total de operaciones en los años anteriores de 6 y 7 millones de euros, respectivamente; circunstancia esta que excluye la aplicación de la norma excepcional del artículo 27. Uno, regla Tercera que, como *lex specialis*, hubiera correspondido aplicar en otro caso *con* preferencia a la norma general.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que corresponde a la Diputación Foral de Gipuzkoa la competencia para la exacción y, por lo tanto, para la devolución del IVA de los ejercicios 2007 y 2008 de ENTIDAD 1 (NIF LNNNNNNNN).

2º.- La terminación y archivo de las actuaciones.

3º.- Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a ENTIDAD 1.