

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

**Conflicto:** 95/2011

**Administraciones afectadas:**

AEAT (promotor) Diputación Foral de Bizkaia

**Objeto:** IS-IVA

Cambio de domicilio fiscal personas  
físicas/personas jurídicas

**Resolución R14/2016**

**Expediente 95/2011**

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 de junio de 2016,

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 de competencias planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia, para resolver la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1. (NIF: LNNNNNNNN) desde la fecha de su constitución, el 10 de julio de 1965, hasta la fecha en que acordó el cambio de su domicilio social y fiscal a Madrid, el 18 de diciembre de 2009, tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 95/2011, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

## I. ANTECEDENTES

1.- El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), mediante escrito de 29 de agosto de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 31, interpone "conflicto de competencias frente a la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante DFB) para resolver la discrepancia suscitada respecto de la radicación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 [debe decir, ENTIDAD 1.]".

Con base en los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone, la AEAT solicita a la Junta Arbitral que declare que la ENTIDAD 1, en adelante ENTIDAD 1" o "la entidad", ha tenido su domicilio fiscal en Bizkaia, en concreto, en DOMICILIO 1 de Bilbao, desde el 10 de julio de 1965 (fecha de su constitución) hasta el 18 de diciembre de 2009, fecha en que acordó el traslado de su domicilio social y fiscal a DOMICILIO 2 de Madrid.

2.- Previamente al planteamiento del conflicto las Administraciones interesadas y la propia entidad llevaron a cabo las siguientes actuaciones:

a) Iniciación por la Diputación Foral de Bizkaia de un procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de ENTIDAD 1 que concluye el 11 de abril de 2006 con la remisión a la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de una propuesta de modificación del domicilio de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, desde DOMICILIO 1 de Bilbao a DOMICILIO 3 de Madrid, con efectos desde su constitución, de acuerdo todo ello con un Informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de 28 de marzo de 2006, en el que se hacían constar las siguientes circunstancias:

- ENTIDAD 1. fue constituida en escritura pública otorgada en Bilbao el 10 de julio de 1965, fijándose su domicilio social y fiscal en la DOMICILIO 1 de Bilbao.
- De conformidad con los estatutos sociales, la entidad está regida y administrada por un Consejo de Administración compuesto por doce miembros con domicilio en diversas provincias (un miembro en Alicante, otro en A Coruña, tres en Madrid y siete en Bizkaia).
- Tiene como objeto social estatutario "la adquisición, tenencia, disfrute, administración en general y enajenación de valores mobiliarios y otros activos financieros, para compensar por una adecuada composición de sus activos los riesgos y los tipos de rendimiento sin participación mayoritaria económica o política en otras sociedades".
- No figura dada de alta en el I.A.E. en Bizkaia.
- Los libros de contabilidad se encuentran en las oficinas que la sociedad tiene en el local sito en DOMICILIO 3 de Madrid, llevándose a cabo la contabilidad en el citado local.
- Utiliza una cuenta bancaria del ENTIDAD 2 gestionada desde una sucursal de Madrid.
- Las facturas y demás correspondencia las recibe en su domicilio social en Bilbao y son enviadas para su contabilización y archivo a la sociedad gestora de ENTIDAD 1 localizada en Madrid.
- La entidad, debido a la naturaleza de su actividad, no emite facturas, carece de personal laboral y no tiene inmovilizado.

b) Al objeto de valorar la pertinencia de la modificación del domicilio fiscal propuesta por la DFB, la AEAT elaboró diferentes informes. En el emitido el 8 de junio de 2006 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, se declara que "sí parece posible concluir que, en caso de que exista un contrato de gestión que atribuya a la entidad gestora domiciliada en Madrid funciones suficientes de dirección y gestión, sería correcto situar en su domicilio el domicilio fiscal del sujeto pasivo. En todo caso, se hace constar que el domicilio fiscal de la entidad gestora no está situado en DOMICILIO 3 de Madrid -domicilio al que se propone la rectificación- sino en DOMICILIO 2 de este municipio" (Anexo III). No aparece en el expediente ninguna contestación de la AEAT a la propuesta de modificación del domicilio fiscal de la entidad efectuada por la DFB el 11 de abril de 2006, a pesar de que en la comunicación dirigida el 22 de junio de 2010 por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco al Delegado Especial en Madrid, se afirma que "se ha alcanzado un acuerdo entre ambas administraciones " (Anexo V al planteamiento del conflicto); y de que asimismo en la comunicación efectuada un año después, mediante correo electrónico de 31 de mayo de 2011, por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco a la Subdirección de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, se afirma que "en la fase preliminar de comprobación de domicilio fiscal del obligado se comunicó a la Diputación Foral la conformidad con su propuesta de cambio a Madrid con efectos retroactivos a los ejercicios no prescritos" (Anexo X al escrito de planteamiento).

c) ENTIDAD 1 cambió su domicilio social desde DOMICILIO 1 de Bilbao a DOMICILIO 2 de Madrid (dirección coincidente con el domicilio fiscal de su sociedad gestora), mediante acuerdo de la Junta General de Accionistas de 18 de diciembre de 2009. Modificó también su domicilio fiscal presentando el 19 de abril de 2010 la correspondiente declaración censal (modelo 036) en la Hacienda Foral de Bizkaia.

d) La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco emite un Informe el 22 de junio de 2010, con base en el anteriormente elaborado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid el 8 de junio de 2006, en el que argumenta que "a pesar de que no se dispone de la documentación relativa al contrato de gestión que, en su caso, regula las funciones de dirección y gestión de la entidad gestora, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica y económica del sujeto pasivo, lo razonable es considerar que la entidad gestora asume de hecho tales funciones"; y concluye que "sin perjuicio de lo que resulte de ulteriores comprobaciones, consideraría, en los términos expuestos, procedente rectificar el domicilio fiscal del sujeto pasivo al domicilio de su entidad gestora sito en Madrid, DOMICILIO 2, con efectos retroactivos a los ejercicios no prescritos" (Anexo IV).

e) Comunicación del Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco al Delegado Especial de la AEAT de Madrid el mismo 22 de junio de 2010 haciendo constar que, a la vista de los informes mencionados, "se ha alcanzado un acuerdo entre ambas administraciones estableciendo que el obligado tributario tuvo su domicilio fiscal en Madrid desde los ejercicios no prescritos a la fecha de solicitud de la Diputación", con el fin de que se inicie la tramitación del expediente de cambio de domicilio que tenga por consecuencia la declaración de competencia de la Administración del Estado en los procedimientos tributarios que se estime conveniente iniciar, así como la solicitud de las declaraciones tributarias y flujos financieros que procedan (Anexo V)

f) Con fecha 1 de septiembre de 2010 el Delegado Especial de la AEAT en Madrid adopta el acuerdo de "Apertura de expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal para situar el mismo en la DOMICILIO 2, de Madrid con efectos desde 01/01/2006, fecha que corresponde con el inicio del primer ejercicio fiscal no prescrito a la fecha del presente acuerdo", notificándole a la entidad el 20 de octubre de 2010 trámite de audiencia mediante una comunicación en la que, entre otros extremos, se hace constar que "el 22 de junio de 2010 el Delegado Especial

del País Vasco comunicó al Delegado Especial de Madrid que ambas administraciones tributarias, foral y estatal, están de acuerdo en que el domicilio fiscal de la entidad estuvo en Madrid desde su constitución, por lo que solicita se inicie la tramitación del expediente de cambio de domicilio" (Anexo VI al planteamiento del conflicto). Sin embargo, en las alegaciones presentadas en la Junta Arbitral el 16 de octubre de 2014, la DFB afirma que la referencia que en la comunicación dirigida el 22 de enero de 2010 por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco al Delegado Especial en Madrid se hace al acuerdo alcanzado "entre ambas administraciones", se refiere no a las Administraciones tributarias foral y estatal sino a "las Delegaciones del País Vasco y Madrid" (Antecedente Decimoquinto).

g) Presentación por ENTIDAD 1 el 17 de noviembre de 2010 de un escrito en el Expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal incoado por la Administración del Estado, manifestando su disconformidad con el cambio de domicilio propuesto por la AEAT, afirmando que su domicilio fiscal debe situarse en el territorio foral de Bizkaia desde su constitución, atendiendo a las siguientes circunstancias:

- La mayoría de Sociedades de Inversión Colectiva cuentan con una entidad gestora domiciliada en Madrid y no por ello todas tienen su domicilio fiscal en dicha localidad, pues debe atenderse al domicilio en el que la entidad realiza su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, y, en el caso de ENTIDAD 1, dicho domicilio está sito en Bilbao desde su constitución.
- La mayoría de los miembros de su Consejo de Administración tienen su domicilio en el País Vasco.
- Frente a la aseveración de la DFB, "sin aportación de pruebas que la sustenten", de que lo "razonable" es considerar que su domicilio fiscal

radica en el mismo domicilio de la sociedad gestora, considera la entidad que debe atenderse al domicilio en el que realiza la "gestión administrativa y la dirección de sus negocios".

- La dirección del negocio es llevada a cabo por la entidad en Bilbao, tal como se refleja en las Actas firmadas por el Consejo, principalmente en Bilbao, durante los ejercicios 2006 a 2008. En tales Actas constan como funciones de gestión asumidas por la entidad, entre otras, el examen y aprobación de cuentas, los nombramientos de los miembros del Consejo, el examen de los resultados de la entidad y la aprobación de sus operaciones empresariales.
- Se celebraron en Bilbao cuatro de las cinco reuniones anuales del Consejo de Administración en los ejercicios 2006, 2007 y 2008.
- Con fecha 19 de abril de 2010 la entidad trasladó su domicilio fiscal a DOMICILIO 2 de Madrid, mediante la presentación del correspondiente modelo de comunicación de cambio de domicilio, habiéndose acordado dicho traslado de domicilio en Junta General Extraordinaria de 18 de diciembre 2009 celebrada en Bilbao. En la misma Acta consta el nombramiento como administradores de la entidad de NOMBRE Y APELLIDOS 1 y NOMBRE Y APELLIDOS 2, ambos con domicilio profesional en DOMICILIO 2 de Madrid.

No obstante, añade la entidad que, "subsidiariamente, para el caso que esa Dependencia considerara que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 debe situarse en DOMICILIO 2 de Madrid, debe tenerse en consideración que el cambio de domicilio debería realizarse para todos los ejercicios no prescritos, esto es, desde el ejercicio 2004 hasta el presente" (Anexo VII al planteamiento del conflicto)

h) Elaboración por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid de un nuevo Informe el 10 de diciembre de 2010 en el que se razona que procede dejar sin efecto la propuesta de rectificación del domicilio fiscal de la entidad con efectos de 01/01/2006, y estimar parcialmente las alegaciones presentadas por el obligado tributario en el sentido de considerar su domicilio fiscal correctamente situado en Bilbao hasta el 18 de diciembre de 2009, fecha en la que se acordó por la entidad el traslado de su domicilio social y fiscal a Madrid y nombró administradores con domicilio fiscal en Madrid; hechos ambos que determinaron que "desde esa fecha y no desde el 19/04/2010, en la que lo trasladaron -mediante la presentación del correspondiente modelo de comunicación de cambio de domicilio-", debe situarse en Madrid el nuevo domicilio fiscal de la entidad. "En cuanto a los ejercicios anteriores -se concluye-, esta Dependencia entiende que no puede acreditarse que el sujeto pasivo no tuviera su domicilio fiscal en Bilbao y, por tanto, estima que no resulta posible rectificar su domicilio con efectos sobre los mismos" (Anexo VIII)

i) Acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal dictado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid el 19 de abril de 2011, resolviendo el expediente incoado y decidiendo "fijar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 en DOMICILIO 2, 28066 Madrid con efectos desde 18/12/2009", por lo que se limita la retroactividad del cambio de domicilio propuesto inicialmente por la DFB (mediante escrito de 10 de abril de 2006) a la fecha en que la entidad acuerda en Junta el cambio de su domicilio social y fiscal (Anexo IX)

j) Comunicación del Jefe Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco a la DFB, mediante correo electrónico de 31 de mayo de 2011 del siguiente tenor literal:

"El procedimiento de cambio de domicilio previsto en el Concierto Económico exige la conformidad entre el Estado y la Diputación correspondiente como



requisito para poder continuar el mismo con el obligado tributario notificándole la propuesta de resolución.

Ello no obsta para que a resultas de las alegaciones del obligado cualquiera de las Administraciones pueda cambiar su parecer.

En este caso, debe entenderse que existe una discrepancia entre las Administraciones, por lo que debe darse traslado a la otra Administración para que pueda, en su caso, presentar conflicto ante la Junta Arbitral, de acuerdo a lo previsto en el art. 43.6 del Concierto Económico.

A pesar de que en la fase preliminar de comprobación de domicilio fiscal del obligado ENTIDAD 1 (LNNNNNNNN) se comunicó a la Diputación Foral la conformidad con su propuesta de cambio a Madrid con efectos retroactivos a los ejercicios no prescritos, se ha considerado oportuno a la vista de las alegaciones del obligado tributario formular la siguiente propuesta de resolución al Delegado Especial de la AEAT de Madrid, de la cual se da traslado a los efectos oportunos" (Anexo X al planteamiento del conflicto).

En el escrito de planteamiento afirma el Director General de la AEAT que "con fecha 31 de mayo de 2011, la AEAT comunicó a la DFB mediante correo electrónico el Acuerdo de modificación parcial del inicialmente comunicado a la misma, limitando la retroactividad del cambio propuesto al 18 de diciembre de 2009, lo que constituía, en realidad, una nueva propuesta de modificación del domicilio fiscal de la entidad" (Antecedente Sexto, página 7). Sin embargo, lo que la AEAT traslada a la DFB como "nueva propuesta de resolución" es el "Acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal" adoptado unilateralmente el anterior 19 de abril de 2011 por el Delegado Especial en Madrid de la AEAT (Anexo IX).

k) Transcurrido el plazo de dos meses desde la notificación a la DFB de la "anterior propuesta" sin que ésta hubiera contestado a la misma, la AEAT entiende

[conforme al artículo 13.1 del RJACE] que la DFB "discrepa sobre el cambio de domicilio fiscal con los efectos retroactivos que había solicitado la AEAT; por lo que, dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 13.2 del RJACE sin que se haya producido contestación de la DFB, interpone [el 29 de agosto de 2011, registrado de entrada en siguiente día 31] el presente conflicto"; decisión que, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 del RJACE, la AEAT comunicó previamente a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales el 22 de agosto de 2011 (Anexo XI).

I) Consta en el expediente que con fecha 9 de septiembre de 2011 tuvo entrada en la Hacienda Foral de Bizkaia la notificación del Delegado Especial en el País Vasco de la AEAT comunicándole la presentación del conflicto ante la Junta Arbitral con fecha de 31 de agosto.

**3.-** Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en sesión de 22 de septiembre de 2014 y emplazada la DFB para formular alegaciones ésta lo hizo mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia de 15 de octubre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 16, en el que solicita a la Junta Arbitral que declare que "el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 se encuentra desde su constitución en el lugar donde se ubica el domicilio de su sociedad gestora, esto es, en territorio común"; argumentando, en síntesis, lo siguiente:

- "A lo largo de lo dilatado que ha resultado este procedimiento, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha ido mantenido distintas posturas respecto de cuál debe ser el domicilio fiscal de la entidad. Por contra esta Diputación Foral de Bizkaia se ha mantenido firme en su posición que no es otra que el domicilio fiscal de la entidad se ha encontrado en Madrid, en territorio común, desde su constitución (Fundamento Primero).

- Como han defendido ambas Administraciones y reconocido la Junta Arbitral en varias ocasiones, "la gestión administrativa y dirección de los negocios es una cuestión más de hecho que de derecho, ya que se trata de un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso"; por lo que resulta especialmente relevante para concluir que el domicilio fiscal de la entidad se encuentra en el mismo lugar que el de su entidad gestora, el hecho de que la entidad adoptara el traslado del domicilio fiscal a dicho lugar, así como que el escrito en contestación al requerimiento de la DFB en 2006 fuera remitido por el representante de la gestora en representación del obligado tributario (Fundamento Segundo).
  
- La propia AEAT concluye que "... el domicilio fiscal se encuentra en territorio común desde la fecha de adopción del acuerdo de traslado por la Junta Extraordinaria, esto es, el 18 de diciembre de 2009, no pudiendo determinarse el mismo para las fechas anteriores, por lo que entiende debe permanecer en Bilbao por ser el declarado"; argumentando la DFB que resulta sorprendente que la AEAT considere que no procede el cambio de domicilio fiscal en todo el periodo propuesto por la Diputación Foral, desde la constitución de la entidad en 1965, en base a lo acontecido en únicamente tres ejercicios ["porque las reuniones del consejo de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 se hubieran efectuado en Bilbao"] y "por no disponerse del contrato de prestación de servicios"; así como que la AEAT se base en las "meras manifestaciones de la habitualidad en el sector de las prácticas descritas, recibidas en un escrito de alegaciones, no habiendo recibido evidencia alguna que confirme que estas prácticas se dan también en el caso concreto del presente conflicto" (Fundamento Tercero).
  
- Adicionalmente, tal y como ha resuelto la Junta Arbitral en su Resolución 2/2009, de 28 de enero y en su Resolución 29/2011, de 22 de diciembre, el domicilio fiscal de los administradores no puede ser por sí mismo un criterio

determinante del domicilio fiscal, debiendo tener en cuenta la naturaleza de las actividades ejercidas por la entidad y el conjunto de circunstancias del caso concreto" (Fundamento Tercero).

- Considera, en definitiva, la DFB que "una valoración conjunta de los datos que obran en el expediente lleva a concluir que la gestión administrativa y dirección efectiva se desarrollaban en territorio común desde la constitución de la sociedad, el 10 de julio de 1965" (Fundamento Cuarto).

**4.-** Notificada el 6 de octubre de 2014 la admisión a trámite del conflicto por la Junta Arbitral a ENTIDAD 1, mediante escrito de 23 de octubre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 30, ENTIDAD 3. (NIF LNNNNNNNN), sociedad absorbente de ENTIDAD 4 (NIF LNNNNNNNN), sociedad gestora de ENTIDAD 1, solicita a la Junta Arbitral que "proceda a remitir a DOMICILIO 4, 28002, Madrid, todas aquellas notificaciones y requerimientos que le sean efectuados en el curso del expediente".

**5.-** La Diputación Foral de Bizkaia en el trámite de puesta de manifiesto notificado el 4 de noviembre de 2014 formuló alegaciones finales por medio de un escrito de 25 de noviembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 26, ratificándose íntegramente en las realizadas con fecha 15 de octubre de 2014, que da por reproducidas en aras a la oportuna economía procesal; aunque, de manera incongruente, termina solicitando que esta Junta Arbitral "desestime el conflicto interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la Diputación Foral de Bizkaia y declare la rectificación del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 con NIF LNNNNNNNN que lo ha tenido desde su constitución hasta el 18 de diciembre de 2009, en DOMICILIO 1 de Bilbao" *[sic]*.

**6.-** La entidad ENTIDAD 3, absorbente de la entidad gestora de ENTIDAD 1, en el trámite de puesta de manifiesto notificado el 4 de noviembre de 2014 presentó alegaciones en escrito de 2 de diciembre de 2014, registrado el siguiente día 3, en

el que entre otros extremos expone que ENTIDAD 1 se encontraba sometida a la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia debido a que, desde su constitución en 1965 hasta que en 2010 acordó el cambio de domicilio fiscal a Madrid, su domicilio social y fiscal se encontraba en aquel territorio, habiendo presentado en plazo en la Hacienda Foral de Bizkaia las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2002 a 2009 de las cuales resultaron cuotas a devolver por los siguientes importes: 532.852,55 € (2002); 460.520,32 € (2003); 427.025,94 € (2004); 391.222,72 € (2005); 630.153,10 € (2006); 679.524,28 € (2007); 552.663,98 € (2008); 595.460,10 € (2009); exponiendo, a renglón seguido, la situación en la que se encuentra cada una de las declaraciones presentadas:

- a) Respecto de las correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003, la DFB procedió a realizar con fechas de 22 de diciembre de 2003 y de 26 de enero de 2005, respectivamente, las devoluciones solicitadas por la entidad; si bien con fecha de 25 de octubre de 2010 le fueron notificados a la entidad dos Acuerdos de liquidación provisional mediante los que la DFB le exigía el reintegro de las devoluciones que en su día le fueron efectuadas, más los correspondientes intereses de demora.

Estos Acuerdos de liquidación provisional serían anulados por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAF) en sendas Resoluciones de 21 de septiembre de 2011, estimando parcialmente las reclamaciones económico-administrativas (núm. 2010/1127 y núm. 2010/1128) interpuestas por la entidad, pero dejando sin resolver el argumento relativo a la "prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria", sobre la base de que habría que estar a lo que resolviera la Junta Arbitral en relación con el conflicto promovido por la AEAT. Disconforme con estas Resoluciones la entidad las recurrió ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que desestimó los recursos contencioso-administrativos interpuestos en Sentencias de 12

de julio de 2013 [Sentencia 428/2013, Rec. núm. 2215/2011 (respecto del ejercicio 2003)] y de 23 de julio de 2013 [Sentencia 448/2013, Rec. núm. 2214/2011 (respecto del ejercicio 2002)], por considerar, según relata el obligado tributario en sus alegaciones, que las liquidaciones impugnadas ya habían sido anuladas por el TEAF, no pudiendo por lo tanto el Tribunal pronunciarse respecto de la prescripción. Sin embargo, el propio Tribunal reconoció que, una vez resuelva la Junta Arbitral el conflicto planteado y determine cuál es la Administración competente, se podrá plantear nuevamente el argumento relativo a la prescripción.

- b) En cuanto a los ejercicios 2004 a 2007 la DFB no efectuó las devoluciones solicitadas, por lo que ante el silencio de la Hacienda Foral la entidad interpuso reclamación económico-administrativa (núm. 2009/854) que estimó parcialmente el TEAF en Resolución de 20 de mayo de 2010, considerando que la resolución denegatoria tácita de la DFB no resultaba ajustada a Derecho, pues "ante las discrepancias existentes entre ambas Administraciones sobre la localización del domicilio fiscal de la sociedad actora", debería haberse iniciado el procedimiento que a tal efecto se regula en el Reglamento de la Junta Arbitral. Esta Resolución parcialmente estimatoria fue recurrida (rec. núm. 1158/2010) ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que acordó, mediante Auto de 4 de octubre de 2012, la suspensión del procedimiento hasta que la Junta Arbitral resuelva el conflicto promovido por las discrepancias existentes sobre la localización del domicilio fiscal de la entidad.
- c) Respecto del ejercicio 2008 la DFB no efectuó la devolución solicitada, reiterando la entidad la solicitud de devolución junto con los intereses de demora correspondientes con fecha 5 de marzo de 2013. Mediante Acuerdo de liquidación provisional de 20 de marzo de 2013 la DFB que desde el 9 de septiembre de 2011 ya tenía constancia del conflicto

interpuesto por la AEAT ante la Junta Arbitral denegó la devolución por considerar que la sociedad tenía su domicilio fiscal en Madrid desde los ejercicios no prescritos a 28 de marzo de 2006, esto es, a la fecha del Informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia que dio lugar al inicio por la DFB del procedimiento amistoso de rectificación del domicilio fiscal de la entidad.

Dicho acuerdo de la DFB sería, anulado por el TEAF mediante Resolución de 12 de julio de 2013 que estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa (núm. 2013/00495). No obstante, señala la entidad que a fecha de su escrito de alegaciones (4 de noviembre de 2014) la DFB no había efectuado la devolución solicitada.

- d) En relación al ejercicio 2009, en un primer momento, al igual que en los ejercicios 2002 y 2003, la DFB procedió a realizar con fecha 21 de diciembre de 2010 la devolución solicitada por la entidad y, posteriormente, con fecha 3 de enero de 2011, a dictar Acuerdo de liquidación provisional exigiendo a ENTIDAD 1 el reintegro de la misma. El TEAF desestimó el 21 de septiembre de 2011 [misma fecha que las resoluciones del TEAF relativas a los ejercicios 2002 y 2003] la reclamación-económico-administrativa (núm. 2011/00208) planteada por la entidad contra dicho acuerdo de la DFB. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó el recurso contencioso-administrativo núrn. 2216/2011 interpuesto frente a la citada Resolución del TEAF, mediante Sentencia núrn. 423/2013, de 10 de julio de, 2013, por considerar que la Administración foral no debería haber reclamado el importe de la liquidación a ENTIDAD 1 hasta que se resolviera el conflicto arbitral planteado.

Con base en dichos antecedentes y en las alegaciones que estimó procedentes, ENTIDAD 3 concluye su escrito solicitando a la Junta que dicte resolución acordando que:

"ENTIDAD 1 ha estado domiciliada en Bilbao (Bizkaia) en los ejercicios controvertidos, ordenándose a la Diputación Foral de Bizkaia que efectúe el pago tanto de las cantidades adeudadas a dicha entidad en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 a 2008 como de los correspondientes intereses de demora.

Subsidiariamente a lo anterior, si finalmente esta Junta Arbitral acordara que la AEAT es la Administración competente en relación con alguno o todos de los ejercicios controvertidos, al concluir que ENTIDAD 1 ha tenido su domicilio fiscal en Madrid en dichos ejercicios, ordene a dicha Administración Estatal que proceda a devolver tanto el importe del principal que resulte procedente, como los correspondientes intereses de demora".

**7.-** Notificada el 4 de noviembre de 2014 la puesta de manifiesto del expediente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ésta presentó alegaciones en escrito de 3 de diciembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 9, en el que ratifica los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho consignados en el planteamiento del conflicto de 29 de agosto de 2011 y replica a las alegaciones de la DFB con los razonamientos que, resumidamente, se exponen:

1°. Considera infundada la crítica acerca de que la AEAT "ha ido variando su posición a lo largo del procedimiento mientras que la DFB ha mantenido invariable la suya, puesto que la AEAT, ya en sus primeros informes emitidos en la fase preliminar del procedimiento concluía que no existe documentación acreditativa del alcance de las funciones de la gestora radicada en Madrid, por lo que no se puede considerar acreditado que la gestora asume funciones de gestión y dirección sobre el obligado tributario;



no obstante, a falta de mayor información y, *sin perjuicio de ulteriores comprobaciones, "parece posible concluir"* que lo "razonable" es pensar que la gestora asume de hecho tales funciones. Es decir, que la AEAT dió inicialmente conformidad a la propuesta recibida de la DFB simplemente admitiendo que era una posibilidad razonable, siempre de una manera condicionada a la inexistencia posterior de documentos que acreditasen lo contrario. Y esto es precisamente lo que sucede cuando se pone de manifiesto al obligado tributario el expediente de rectificación de oficio de su domicilio fiscal, que en su escrito de alegaciones; niega la existencia de una delegación de funciones directivas y de toma de decisiones a favor de la entidad gestora y aporta abundante documentación en apoyo de sus afirmaciones". Por el contrario, "la DFB no ha considerado que las pruebas y documentos que se han ido aportando a lo largo del procedimiento deban hacerle variar su posición inicial y ha continuado hasta el final del mismo fundando su posición en una interpretación de lo que considera "razonable" respecto de la dirección de la actividad económica del obligado tributario sin aportar documento alguno que apoye su postura" (Alegación Cuarta, 1).

2°. En cuanto a las afirmaciones de la DFB relativas a que en el año 2010 el obligado tributario comunicó el traslado de su domicilio fiscal al domicilio de su gestora, y que en el año 2006 atendió a su requerimiento de información en representación del obligado tributario el representante de la gestora, la AEAT considera que "el cambio de domicilio a Madrid no se explica como un "reconocimiento" de que las funciones de gestión y dirección de la entidad eran asumidas por la gestora, sino porque cambia el órgano social encargado de estas funciones consecuencia de una operación de fusión por absorción", así como que "resulta sorprendente que la DFB pretenda conceder tanta importancia a un hecho tan habitual como es que la atención a un requerimiento de información de la Administración, un acto de mera gestión que no implica el ejercicio de función directiva alguna, haya sido realizada por un representante de la gestora".

3°. La AEAT no reconoce como propia la afirmación que la DFB le atribuye sobre que "*... el domicilio fiscal se encuentra en territorio común desde la fecha de adopción del acuerdo de traslado por la Junta Extraordinaria, esto es, el 18 de diciembre de 2009, no pudiendo determinarse el mismo para las fechas anteriores, por lo que entiende debe permanecer en Bilbao por ser el declarado*". "Como resulta evidente -se dice-, la AEAT no afirma en ningún momento que no puede determinar el domicilio fiscal en periodos anteriores a 2009, lo que afirma con rotundidad es que no procede la rectificación del domicilio fiscal antes del 18 de diciembre de 2009 porque no se ha acreditado que el domicilio fiscal en esos períodos no estuviese en Bilbao, es decir, la DFB no ha justificado documentalmente ni por cualquier otro medio la procedencia del cambio de domicilio propuesto".

4°. Respecto de las cuestiones que a la DFB le parecen sorprendentes la AEAT considera que si no procede el cambio de domicilio fiscal propuesto por la Diputación Foral no es solamente "*por no disponerse del contrato de prestación de servicios*", sino "*porque en el procedimiento no consta documentación alguna que acredite que en los citados períodos anteriores a 2009 las funciones de dirección y gestión efectiva de la entidad no eran realizadas directamente por la propia entidad*"; y respecto al hecho de que la AEAT atienda las "*meras manifestaciones*" recibidas en un escrito de alegaciones, señala que la DFB está "*obviando que a esas manifestaciones se acompaña abundante documentación acreditativa de las mismas, incluyendo documentos inscritos en el Registro Mercantil*"; y recuerda que "*las, meras manifestaciones a que se refiere la DFB no son sino la cumplimentación del trámite de audiencia que la entidad realiza en el seno del procedimiento administrativo instruido con ocasión de la apertura del expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal y que, a tenor de lo dispuesto por el artículo 108 de la Ley General Tributaria gozan de la presunción de certeza*". "Lo que sorprende realmente -agrega la AEAT- es

que la DFB cuestione o muestre su sorpresa por el hecho de que haya prestado atención a determinadas manifestaciones y documentos, obviando que la propia DFB no sustenta su posición en manifestación o documento alguno, limitándose a realizar una serie de conjeturas que le llevan a pretender modificar de oficio de esta manera el domicilio fiscal de un contribuyente".

Concluye la AEAT que "los argumentos de la DFB no desvirtúan la convicción de considerar que el domicilio fiscal ha sido correctamente declarado por el obligado tributario en el Territorio Histórico de Bizkaia en el periodo objeto de controversia", atendiendo a las siguientes consideraciones:

"1) La doctrina administrativa y la Jurisprudencia apoyan la postura de considerar que el domicilio fiscal radica en el lugar donde se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios, esto es donde concurren elementos básicos como son la contratación de la entidad, la llevanza de la contabilidad y la residencia de administradores. La conjunción de estos elementos determinará el lugar del domicilio fiscal. Estos elementos, en cuanto a sus distintos componentes, deben ser valorados en su conjunto y será preciso determinar el lugar donde se llevan a cabo la mayoría de los mismos para establecer el domicilio fiscal de la entidad.

2) No existe una relación unívoca ni automática entre el domicilio social y el fiscal. De acuerdo con el Tribunal Supremo (Sentencia de 04/02/2010, dictada en el recurso contencioso-administrativo 86/2009) ambos domicilios coincidirán cuando en el social se lleven a cabo de manera efectiva y centralizada las referidas gestión administrativa y dirección de los negocios.

3) En el presente conflicto hay una serie de hechos, ya expuestos en su mayoría en el escrito de planteamiento del conflicto que avalan la posición de esta parte:

- La ejecución concreta de la actividad económica del obligado tributario se realiza en su totalidad por parte de una gestora a la que se ha encomendado esta función por parte de los órganos directivos.
- La actividad no requiere de oficina de contratación y la llevanza de la contabilidad se realiza en la misma, previo visado, autorización y remisión de los documentos contables desde el domicilio fiscal de la entidad en Bilbao. En todo caso, no resulta relevante a estos efectos el lugar concreto desde el que se desarrolla la actividad de compra y venta de valores mobiliarios que constituye gran parte de su objeto social, pues ésta tiene un carácter eminentemente técnico y -como señala el Fundamento de Derecho Cuarto de la citada Sentencia de 04/02/2010-. *"no puede servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial"*, ya que las decisiones que para el ejercicio de su función pueda adoptar la gestora son *"decisiones aplicativas de segundo nivel, y carácter técnico, nunca pueden ser representativas del ejercicio de funciones directivas"*.
- El mayor número de los administradores tienen su domicilio fiscal en Bizkaia y la mayoría de las reuniones del Consejo de Administración, tal y como acreditan los informes que acompañaban al escrito de planteamiento (información del Registro Mercantil, libros de Actas de la entidad) se han celebrado en Bilbao, es decir, las funciones de dirección de la entidad se desarrollaban desde Bilbao por los propios órganos sociales del sujeto pasivo, estando encargada la gestora localizada en Madrid únicamente de ejecutar las decisiones

adoptadas por ellos, tal y como se deduce de las actas del Consejo de Administración aportadas por la entidad" (Alegación Cuarta).

8.- 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.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

1.- El 31 de agosto de 2011 el Director General de la AEAT, al amparo del artículo 10, letra d) del Reglamento de la Junta Arbitral "interpone conflicto de competencias frente a la Diputación Foral de Bizkaia", planteando la discrepancia que desde cinco años atrás venía manteniendo, no la AEAT sino la propia DFB, respecto a la domiciliación de ENTIDAD 1 [que es su denominación social correcta] al no estar conforme la Diputación Foral con el domicilio fiscal declarado por la entidad en el Territorio Histórico de Bizkaia (DOMICILIO 1 de Bilbao) desde la fecha de su constitución.

2.- En efecto, el examen del expediente muestra, con evidencia, que la discrepancia generadora del presente conflicto se suscitó por la DFB con fecha 11 de abril de 2006, con la propuesta que remitió a la AEAT iniciando el procedimiento previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, para modificar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 de Bilbao a Madrid con efectos desde la fecha de su constitución, el 10 de julio de 1965. (Anexo I al planteamiento del conflicto).

El referido procedimiento amistoso iniciado, insistimos, por la DFB se originó, a su vez, como consecuencia de las actuaciones realizadas por el Servicio de Inspección Tributaria de dicha Hacienda Foral para la comprobación del domicilio fiscal que ENTIDAD 1 tenía declarado en Bilbao, DOMICILIO 1, desde la fecha de su constitución.

Como entidad domiciliada social y fiscalmente en el Territorio Histórico de Bizkaia, ENTIDAD 1 presentó en ésta Hacienda Foral sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades que, en los periodos impositivos de 2002 a 2009, arrojaron cuotas tributarias a devolver por las cuantías que se detallan en el Antecedente 6 de esta resolución, donde también se da cuenta de las vicisitudes y de la situación actual de las diferentes devoluciones solicitadas a la DFB en relación con los mencionados ejercicios, y de las que esta Junta Arbitral ha tenido conocimiento gracias a las alegaciones presentadas por la propia entidad.

Después de efectuar el 22 de diciembre de 2003 y el 26 de enero de 2005 las devoluciones solicitadas por ENTIDAD 1 en sus declaraciones- liquidaciones de 2002 y 2003, respectivamente, la Diputación Foral de Bizkaia inició un procedimiento de obtención de información sobre el domicilio social de la entidad, en el que con fecha de 20 de enero de 2006 se cursó un "Requerimiento sobre determinación del domicilio fiscal", respondido por la sociedad el día 28 de febrero, emitiéndose seguidamente por el Servicio de Inspección Tributaria un Informe el 28 de marzo de 2006 (Anexo II), con base al cual la DFB dirigió el siguiente 11 de abril de 2006 a la Delegación Especial la AEAT en el País Vasco la propuesta de modificación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 de Bilbao a Madrid, con efectos desde la fecha de su constitución.

**3.-** No figura en el expediente la contestación de la AEAT a la propuesta de modificación recibida de la DFB, aunque sí debió producirse "en la fase preliminar de comprobación de domicilio fiscal" -según el correo electrónico de 31 de mayo de 2011 a la DFB- alguna comunicación por parte de la AEAT expresando su acuerdo inicial con la propuesta de modificación del domicilio fiscal a Madrid con efectos retroactivos a los ejercicios no prescritos, con base todo ello en el Informe emitido el 8 de junio de 2006 por la Delegación Especial en Madrid de la AEAT (Cfr; *supra*, Antecedente 2.b).

En efecto, en su escrito de planteamiento la AEAT alude al "acuerdo inicialmente comunicado" a la DFB; y asimismo, en sus alegaciones de 19 de diciembre de 2014 la AEAT manifiesta que "dio inicialmente conformidad a la propuesta recibida de la DFB simplemente admitiendo que era una posibilidad razonable, pese a que no se había aportado documentación acreditativa alguna y siempre de una manera condicionada a la inexistencia posterior de documentos que acreditaran lo contrario" (Alegación Cuarta, página 5).

En cambio, la posición de la Diputación Foral de Bizkaia en las liquidaciones provisionales que ha venido practicando a ENTIDAD 1, no resulta coherente con la que sobre esta cuestión mantiene en sus alegaciones ante la Junta Arbitral.

En efecto, en las actuaciones seguidas con ENTIDAD 1 la DFB menciona y reconoce la existencia de un acuerdo entre ambas Administraciones respecto al domicilio fiscal de la entidad:

- En la "Hoja ampliatoria de los cálculos de liquidación" notificada a la entidad junto a la liquidación provisional de 8 de octubre de 2010 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 [por la que se le exige a ENTIDAD 1 el reintegro de la devolución que, siete años antes, en liquidación provisional de 20 de noviembre de 2003, le fue reconocida y efectuada a la entidad conforme a lo solicitado en su declaración-liquidación por importe de 532.852,55 euros], y de la que resulta un importe total a ingresar de 725.062,60 euros, el Jefe de Servicio de Tributos Directos no duda en reconocer que "en el presente caso sí ha habido acuerdo entre ambas Administraciones ya que la Diputación Foral de Bizkaia propuso modificar el 10 de abril de 2006 a la Agencia Estatal Tributaria el domicilio del contribuyente al entender que no se encontraba en Bizkaia sino en Madrid, y el Jefe de la Dependencia Regional de la AEAT comunica a esta Administración con fecha 22 de junio de 2010 que el domicilio del

contribuyente se encontraba en Madrid desde los ejercicios no prescritos a la fecha de solicitud de la Diputación Foral de Bizkaia, esto es, desde los ejercicios no prescritos a fecha 10 de abril de 2006" [Así se recoge en el Antecedente Cuarto de la Resolución dictada el 21 de septiembre de 2011 por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia (en adelante, TEAF), estimando parcialmente la Reclamación nº 1127/2010 interpuesta por ENTIDAD 1 contra la referida liquidación provisional].

- Idéntico reconocimiento se contiene en la "Hoja ampliatoria de los cálculos de liquidación", notificada junto a la liquidación provisional de la misma fecha de 8 de octubre de 2010 por el Impuesto sobre Sociedades de 2003, en virtud de la que se le exige a ENTIDAD 1 el reintegro de la devolución reconocida en anterior liquidación provisional de 7 de diciembre de 2004 por importe de 460.520,32 euros, más los correspondientes intereses de demora, con un resultado a ingresar de 602.439,45 euros (Cfr, Resolución parcialmente estimatoria del TEAF de Bizkaia de 21 de septiembre de 2011, dictada en la Reclamación nº 1128/2010, Antecedente Cuarto).
- Asimismo en la liquidación provisional practicada el 3 de enero de 2011 con un resultado a ingresar de 595.460,10 euros, respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 [que había sido objeto de la devolución de oficio el 1 de diciembre de 2010 de esa misma cantidad solicitada en la declaración-liquidación], el Jefe de Servicio de Tributos Directos reconoce que "de conformidad con el acuerdo comunicado por el Jefe de Dependencia Regional de la AEAT con fecha 22 de junio de 2010 el domicilio del contribuyente se encontraba en Madrid desde los ejercicios no prescritos a fecha de solicitud de la Diputación Foral de Bizkaia, esto es, a fecha 10 de abril de 2006. Dicho acuerdo -se añade- se alcanzó entre ambas administraciones en base a lo dispuesto en el artículo 43.9 de la Ley 12/2002 del Concierto Económico (...)" (Cfr; Resolución del TEAF de Bizkaia de 21 de septiembre de 2011, dictada en la Reclamación nº 208/2011, Antecedente Tercero).



- Finalmente, también en la liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2008, practicada el 25 de junio de 2010, se declara que "de conformidad con el acuerdo comunicado por el Jefe de la Dependencia Regional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 43.9 de la Ley 12/2002 se considera que el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal en Madrid desde los ejercicios no prescritos a fecha de solicitud de la Diputación Foral de Bizkaia, esto es, desde el 28 de marzo de 2006" (Cfr; Resolución del TEAF de Bizkaia de 12 de julio de 2013, dictada en la Reclamación nº 495/2013, Antecedente Segundo).

Sin embargo, de otra parte, en sus alegaciones a la Junta Arbitral de 16 de octubre de 2014, que da por reproducidas en sus alegaciones finales del siguiente 25 de noviembre, la DFB mantiene que el acuerdo alcanzado "entre ambas administraciones" al que se alude en la comunicación dirigida el 22 de junio de 2010 por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco al Delegado Especial en Madrid, no se refiere a "las Administraciones tributarias foral y estatal", sino a las Delegaciones de la AEAT en el País Vasco y Madrid (Cfr; *supra*, Antecedente 2, f).

**4.-** En el expediente tampoco existe constancia de cuáles fueron, si las hubo, las iniciativas y las actuaciones desplegadas por una u otra de las Administraciones (la DFB proponente del cambio de domicilio y la AEAT receptora de la propuesta), para solventar amistosamente sus diferencias en el procedimiento previsto para tal fin en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico. Se desconoce asimismo si las Administraciones observaron o no las reglas de coordinación acordadas en las "Conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio" para favorecer y normalizar la previsión del artículo 43. Nueve del Concierto, según constan en el Acta de la reunión entre la AEAT y las Diputaciones Forales del País Vasco celebrada en Bilbao el 18 de mayo de 2006.

Sin embargo, lo que sí revela el expediente es que, en el presente caso, ambas Administraciones se desentendieron de lo ordenado en el Concierto Económico: bien al considerar que el procedimiento para la modificación del domicilio fiscal previsto en su artículo 43. Nueve podía permanecer indefinidamente abierto sin acudir a la Junta Arbitral ante la falta de conformidad o de acuerdo definitivo entre las Administraciones (artículo 43. Seis del Concierto y artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral); bien al no suspender su potestad liquidatoria estando planteada o latente una cuestión de competencia, decidiendo resolverla unilateralmente; o bien, en sentido contrario, al no continuar ejerciendo sus competencias respecto al contribuyente que venía estando sometido a ellas para atender sus solicitudes de devolución, hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias y sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que posteriormente deban efectuarse entre las Administraciones (artículo 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, incorporado después al artículo 66. Tres del Concierto Económico); o bien, en fin, al promover un procedimiento de "*cambio de domicilio*" la Administración tributaria no interesada en su modificación [al considerar correctamente declarado el domicilio fiscal del contribuyente] y al plantear un posterior conflicto de competencias ante la Junta Arbitral meses después de que la misma Administración promotora del conflicto hubiera decidido resolverlo unilateralmente.

**5.-** A la luz de lo dispuesto en el Concierto Económico y en el Reglamento de la Junta Arbitral, la Administración que promueve el cambio de domicilio fiscal no podrá considerar estimada o desestimada su propuesta de rectificación hasta tanto la Administración receptora no se haya manifestado *definitivamente* sobre ella.

No obstante, ante la *falta de respuesta* de esta última en el plazo entonces de dos meses manifestando su conformidad con la propuesta de modificación del domicilio fiscal y la fecha a que se retrotraen sus efectos (artículo 43. Nueve del Concierto Económico), la Administración interesada en la rectificación del domicilio

podrá, a la vista de las circunstancias del caso y de la actitud mostrada por la Administración destinataria de la propuesta:

- o bien considerar que la *falta de respuesta* de esta última en el plazo establecido debe interpretarse como una definitiva *falta de conformidad*, interponiendo el conflicto ante la Junta Arbitral;
- o bien, pese al transcurso del referido plazo, indagar por los cauces de comunicación interna entre Administraciones que habilitan y, a la vez, exigen los principios generales de coordinación y colaboración, o a través de los específicamente establecidos en los procedimientos de cambio de domicilio, cuál es la posición *definitiva* de la Administración requerida ante la propuesta de modificación del domicilio fiscal; pudiendo, en su caso, entender desestimada tácitamente la propuesta aplicando la normativa general sobre el silencio negativo a fin de promover el conflicto ante la Junta Arbitral.

**6.-** En el presente caso, el examen de los datos obrantes en el expediente permite concluir, de una parte, que la Diputación Foral de Bizkaia era la única Administración finalmente interesada en la rectificación del domicilio fiscal que ENTIDAD 1 tenía declarado en DOMICILIO 1 de Bilbao, desde su constitución el 10 de julio de 1965; y, de otra, que la Diputación Foral debió considerar que el procedimiento amistoso previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico para resolver "las discrepancias entre Administraciones respecto a la domiciliación de los contribuyentes" (artículo 43. Seis), podía permanecer indefinidamente abierto. De ahí que transcurridos más de cuatro años desde la remisión el 11 de abril de 2006 a la AEAT de la propuesta de modificación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1, la DFB dio por resuelta la discrepancia suscitada afirmando haberse alcanzado un acuerdo entre ambas Administraciones en virtud de lo establecido en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico. Así lo hace constar el Jefe de Servicio de Tributos Directos de la DFB en los Acuerdos de liquidación provisional notificados a ENTIDAD 1, con fecha 8 de octubre de 2010, exigiéndole a la entidad

el reintegro de las devoluciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 y 2003, que le fueron reconocidas por la misma DFB en anteriores liquidaciones provisionales de 20 de noviembre de 2003 y 7 de diciembre de 2004, respectivamente. O en la liquidación provisional practicada el 3 de enero de 2011 exigiéndole a la entidad el reintegro de la devolución del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 que fue objeto de devolución de oficio el 1 de diciembre de 2010 (Cfr, *supra*, Fundamento de Derecho 3).

7.- Sin embargo, y prescindiendo ahora tanto de la incongruente posición de la DFB [al mantener en sus relaciones con ENTIDAD 1 la existencia de un acuerdo entre "las Administraciones tributarias foral y estatal", que en cambio niega en sus alegaciones a la Junta Arbitral de 16 de octubre de 2014], como del precario y más que dudoso fundamento con el que la DFB consideró como aceptación definitiva la conformidad preliminar y condicionalmente mostrada por la AEAT en su Informe de 8 de junio de 2006, no cabe admitir una interpretación del artículo 43. Nueve, del Concerto Económico que conduzca a mantener indefinidamente irresuelto y abierto, *sine die*, el procedimiento amistoso sobre el cambio de domicilio fiscal de los contribuyentes, hasta que la Administración promotora del cambio decida años después, con razón o sin ella, considerar alcanzado un acuerdo con la otra Administración destinataria de la propuesta, o bien interpretar como falta de conformidad el prolongado silencio o la dilatada falta de respuesta de la Administración requerida planteando, a voluntad, el conflicto ante la Junta Arbitral.

Desde luego que, como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de junio de 2012, rec. 9/2011, "nada impide que, en el caso de falta de respuesta en el plazo establecido, cuando así lo estime oportuno la Administración que promovió el cambio, pueda entender desestimada tácitamente la propuesta de cambio y promover formalmente el conflicto, aplicando la normativa general sobre el silencio negativo" (Fundamento Sexto). Pero tomando siempre en consideración que la discrecionalidad que a tales efectos se le reconoce a la Administración promotora del cambio de domicilio fiscal, debe necesariamente cohonestarse tanto

con las exigencias de la buena fe como con las propias de la seguridad jurídica. Sobre todo, teniendo en cuenta que en las discrepancias administrativas sobre la domiciliación de los contribuyentes no sólo resulta afectada la situación competencial de las Administraciones involucradas, sino muy especialmente el derecho de los contribuyentes a la certeza en sus relaciones con la Administración fiscal (Cfr; Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014, rec. 256/2012, FJ 4º); pues "a pesar de que el conflicto se produce entre órganos pertenecientes a distintos regímenes tributarios, siempre cabe descubrir interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o a condicionar de la resolución del conflicto y que como contribuyentes tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que les corresponden como tales" (Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2013, rec. núm. 17/2012, Fundamento Tercero).

Esta última consideración resulta especialmente pertinente en el presente conflicto en el que están en juego devoluciones tributarias del Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1 correspondientes a los ejercicios 2002 a 2009; circunstancia esta última que obligaba a la Diputación Foral proponente del cambio de domicilio a conducirse con la mayor celeridad y eficiencia posible para recabar de la AEAT, en la fase amistosa del procedimiento, su posición definitiva sobre la propuesta de modificación del domicilio de la entidad y, en su caso, para plantear las discrepancias subsistentes ante la Junta Arbitral a partir de su efectiva constitución el 4 de abril de 2008.

**8.-** Ante la propuesta de la DFB interesada en la modificación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 remitida el 11 de abril de 2006 a la AEAT, como Administración requerida, esta última hubiera debido efectuar alguna de las siguientes actuaciones:

- aceptar, sin más, la propuesta de modificación sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen sus efectos;

- trasladar su desacuerdo a la Administración proponente, formular observaciones modificando la propuesta recibida o efectuar, a su vez, una contrapropuesta;
- omitir toda contestación, exteriorizando así su falta de conformidad o, en fin,
- manifestar su conformidad inicial y provisional a la propuesta condicionándola a ulteriores comprobaciones que no podrán quedar indefinidamente pendientes o diferidas.

Sin embargo, lo que no parece admisible es que la AEAT, Administración receptora de la propuesta amistosa de cambio de domicilio fiscal en el procedimiento promovido por la DFB; muestre "en la fase preliminar de comprobación de domicilio" (Informe de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid de 8 de junio de 2006) su conformidad provisional con la propuesta de cambio, y después de un "acuerdo comunicado [cuatro años más tarde] por el Jefe de la Dependencia Regional de la AEAT con fecha de 22 de junio de 2010", traslade cinco años después, el 31 de mayo de 2011, a la Administración propulsora del cambio (la DFB) una contrapropuesta como si fuera una "nueva propuesta de resolución", para terminar interponiendo dos meses más tarde el presente conflicto ante la Junta Arbitral al no recibir en ese plazo la conformidad de la DFB, esto es, de la Diputación Foral inicialmente promotora del cambio de domicilio de una entidad que lo tenía declarado en el Territorio Histórico de Bizkaia desde la fecha de su constitución (el 10 de julio de 1965); única Administración tributaria finalmente interesada en el cambio de domicilio y, por lo mismo, la única Administración legitimada para promoverlo.

Añádase a lo anterior el hecho de que la AEAT (esto es, la Administración receptora de la propuesta), transcurridos cinco años de su recepción, da traslado a la Diputación Foral de lo que -según dice- constituye "una nueva propuesta de modificación", pero que en realidad es el Acuerdo de modificación del domicilio fiscal unilateralmente adoptado por la AEAT que decidió concluir el 19 de abril de 2011 el Expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de ENTIDAD 1,

varios meses antes de interponer el conflicto ante la Junta Arbitral con fecha 31 de agosto de 2011, acordando fijarlo donde la propia entidad lo tenía declarado en DOMICILIO 2, 28006 Madrid, con efectos desde el 18 de diciembre de 2009 (Anexo IX al escrito de planteamiento). Y téngase en cuenta, en fin, que no existe constancia en el expediente de que este Acuerdo resolutorio dictado por la Administración Tributaria del Estado haya sido objeto de impugnación ni revocación alguna.

**9.-** Nada cuesta advertir la irrazonable paradoja que supone que el procedimiento de "*cambio de domicilio*" lo reinicie, con una suerte de "nueva propuesta de modificación" de carácter *reconvencional*, la Administración tributaria que manifiesta su convicción de que "el domicilio fiscal ha sido correctamente declarado por el obligado tributario en el Territorio Histórico de Bizkaia en el periodo objeto de controversia". Y que varios meses después de haber resuelto unilateralmente el conflicto competencial, acuda a la Junta Arbitral para que resuelva que el domicilio fiscal declarado por ENTIDAD 1 está efectivamente situado donde la entidad ha venido declarando que está.

**10.-** Conforme a lo dispuesto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, "el *cambio de domicilio* del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas que dará traslado de su propuesta a la otra para que se pronuncie sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos"; y "si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo"; esto es, trasladando a la Junta Arbitral la discrepancia entre Administraciones respecto a la domiciliación del contribuyente en cuestión. Pero huelga advertir que esta discrepancia sólo podrá plantearse por la Administración legitimada para hacerlo y por los cauces previstos en el Concierto Económico y en el Reglamento de la Junta Arbitral.

Tratándose de una entidad no domiciliada en Territorio Común, en principio, la AEAT no tiene interés jurídico ni, por lo mismo, legitimación para acudir a la

Junta Arbitral con la pretensión de que resuelva que "el domicilio fiscal ha sido correctamente declarado por el obligado tributario en el Territorio Histórico de Bizkaia en el periodo objeto de controversia". O dicho, en otros términos, para que la Junta Arbitral acuerde que el domicilio fiscal declarado por ENTIDAD 1 está efectivamente donde la entidad declara que está; y que, por otra parte, es donde la propia AEAT varios meses antes de plantear el conflicto ya resolvió unilateralmente fijarlo en el Acuerdo de "modificación" que puso término al Expediente de rectificación de domicilio incoado a ENTIDAD 1 y comunicado a la DFB como "una nueva propuesta de modificación".

Por otra parte, la AEAT no tiene competencia ni poder jurídico para sustituir a la DFB o subrogarse en su posición a fin de recabar de la Junta Arbitral la solución de un conflicto que, en su caso, hubiera debido promover la Diputación Foral que al tiempo de plantearse el conflicto era, a todas luces, la única Administración disconforme con el domicilio fiscal declarado por la entidad en el Territorio Histórico de Bizkaia, hasta que el 18 de diciembre de 2009 acordó su traslado a Madrid.

Tampoco esta Junta Arbitral tiene competencia para admitir conflictos que no estén debidamente planteados con los requisitos y conforme a los procedimientos previstos en el Concierto Económico y en su Reglamento de funcionamiento. Ni tampoco, claro, para auto plantear o reconstruir de oficio los conflictos erráticamente formulados por las Administraciones a fin de acomodarlos a lo dispuesto en el Ordenamiento jurídico.

La Administración tributaria del Estado considera que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 en el Territorio Histórico de Bizkaia "ha sido correctamente declarado por el obligado tributario", por lo que ya de entrada carecía de sentido el procedimiento amistoso que inició con fecha 31 de mayo de 2011 frente a la DFB, para "promover *el cambio de domicilio* del contribuyente" al amparo del artículo 43. Nueve del Concierto Económico. Por igual motivo carece de sentido, y de objeto,



el conflicto interpuesto por la Administración tributaria no interesada en rectificar el domicilio fiscal declarado por la entidad, acudiendo a esta Junta Arbitral para que resuelva que el domicilio de ENTIDAD 1 efectivamente está donde, correctamente, lo vino declarando la entidad. Y desde luego que no puede merecer su admisión un conflicto arbitral carente de objeto y planteado además por una Administración tributaria desprovista de interés y de legitimación para promoverlo.

**11.-** Sin embargo, la simple declaración de inadmisión del presente conflicto no satisface ni la pretensión ni el interés legítimo de la entidad comparecida en este procedimiento arbitral que tiene pendientes devoluciones tributarias del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2009, cuya efectividad no puede continuar resultando perjudicada por la pasividad o los incumplimientos de una u otra de las Administraciones involucradas. Procede, por ello, declarar que no existiendo válidamente planteado ningún conflicto de competencias que lo cuestione, habrá de prevalecer la presunción legal de certeza del domicilio declarado por ENTIDAD 1 en Bilbao hasta el 18 de diciembre de 2009, fecha en la que acordó su traslado a Madrid; siendo por lo tanto la DFB la Administración competente para comprobar y efectuar, en su caso, las devoluciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2002 a 2008, presentadas por ENTIDAD 1 en la Hacienda Foral de Bizkaia antes de acordar el traslado de su domicilio fiscal a Madrid el 18 de diciembre de 2009. Devoluciones tributarias que no hubieran debido paralizarse ni siquiera durante la dilatada pendencia del conflicto que ahora se inadmite, de haberse dado cumplimiento a lo ordenado en el artículo 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, según el cual "hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva Administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral"; previsión reglamentaria que

a partir de la Ley 7/2014 de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se incorpora también al artículo 66. Tres del Concierto Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

**1°.-** Inadmitir el conflicto interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia, al no haber sido planteado conforme a lo dispuesto en el Concierto Económico y en el Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral.

**2°.-** Declarar que no existiendo válidamente planteado ningún conflicto de competencias que lo cuestione, prevalece la presunción legal de certeza del domicilio declarado por ENTIDAD 1 en Bilbao hasta el 18 de diciembre de 2009, fecha en la que acordó su traslado a Madrid; de manera que conforme a lo dispuesto en el Concierto Económico la Diputación Foral de Bizkaia es la Administración competente para comprobar y efectuar, en su caso, las devoluciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2002 a 2008, presentadas por ENTIDAD 1 en la Hacienda Foral de Bizkaia antes de acordar el traslado de su domicilio fiscal a Madrid el 18 de diciembre de 2009.

**3°.-** Comunicar la presente resolución a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a ENTIDAD 1.