

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**
Conflicto: 2/2011
Administraciones afectadas:
Diputación Foral de Bizkaia
Administración del Estado
Objeto: Administración competente IVA-2004

Resolución 4/2014

Expediente 2/2011

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 13 de octubre de 2014

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. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la competencia para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA) NNNNNNNN) en el año 2004, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 2/2011, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado mediante un escrito del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de 9 de marzo de 2011, que tuvo entrada el mismo día en el registro de la Junta Arbitral, al que acompaña el acuerdo de interposición del

conflicto adoptado el 2 de marzo de 2011 por el Director General de Hacienda y el expediente administrativo tramitado por la Diputación Foral en este asunto.

2. Del expediente resultan los siguientes hechos:

- La entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA) NNNNNNNN) (en lo sucesivo, "ENTIDAD 1" o "la entidad") se constituyó mediante escritura otorgada el 29 de diciembre de 2004 ante el Notario de Alcobendas (Madrid) D. NOMBRE Y APELLIDOS 1. El domicilio social de la entidad se establece en MUNICIPIO 1 (Madrid), DOMICILIO 1. Su único socio es ENTIDAD 2, con el mismo domicilio social.
- En la misma fecha y con el número siguiente del protocolo notarial, se otorga escritura pública de constitución de un derecho de superficie por ENTIDAD 2 a favor de ENTIDAD 1 sobre un terreno propiedad de aquella en MUNICIPIO 2, por un precio de IMPORTE 1 euros más IVA en la cuantía de IMPORTE 2 euros.

En esta segunda escritura interviene como representante de ambas partes y, alegando razones de urgencia, en calidad de mandatario verbal de ENTIDAD 1, D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, por lo que el Notario advierte de la necesidad de ratificación por el órgano de administración de esta entidad, ratificación que efectivamente se realizó. El 17 de enero de 2005 la entidad presentó declaración censal 036 comunicando el domicilio fiscal, coincidente con el social, y solicitando el NIF, que se le asigna con el número (LETRA) NNNNNNNN.

- El 31 de enero de 2005 la entidad presentó en la AEAT de Madrid declaración de IVA modelo 300 correspondiente al 4º trimestre de 2004 solicitando la devolución del IVA soportado en la constitución del derecho de superficie, y declaración modelo 390 con una cuota deducible de igual cuantía.

- La escritura de constitución de la entidad se presentó en el Registro Mercantil de Madrid el 4 de febrero de 2005, siendo inscrita el siguiente día 8.
- El 15 de febrero de 2005 la entidad acordó el traslado de su domicilio social a DOMICILIO 2, MUNICIPIO 2 (Bizkaia). El acuerdo se formaliza en escritura pública el 14 de marzo de 2005 y se inscribe en el Registro Mercantil el 4 de mayo de 2005.
- La escritura de constitución del derecho de superficie se presenta en el Registro de la Propiedad de MUNICIPIO 2 el 17 de febrero de 2005.
- El NOMBRE DE NEGOCIO de ENTIDAD 1 en MUNICIPIO 2 abre sus puertas el 1 de marzo de 2005.
- El 12 de julio de 2005 la entidad comunica a la AEAT el nuevo domicilio fiscal en Bizkaia, coincidente con el social.

3. Constan asimismo en el expediente las siguientes actuaciones administrativas:

A) Liquidación provisional por la AEAT

El 13 de junio de 2005 se inician actuaciones de carácter parcial por la Inspección Regional de la AEAT de Madrid respecto del IVA 2004 de la entidad, como resultado de las cuales se levanta acta de conformidad de fecha 28 de junio de 2005, en la que se propone la práctica de una liquidación provisional por importe de IMPORTE 2 euros a devolver. La devolución fue acordada por la AEAT el 29 de julio de 2005.

B) Actuaciones posteriores

- El 11 de junio de 2008 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid dirigió un escrito de esa fecha a la Inspección Regional de la AEAT en el País Vasco, en el que solicita que se remita a los órganos correspondientes de la Diputación Foral de Bizkaia solicitud de cambio de domicilio de la entidad, con efecto retroactivo desde la fecha de constitución y, consiguientemente; solicitud de transferencia a la AEAT de la devolución del IVA practicada. La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco emitió con fecha 17 de febrero de 2009 un informe de comprobación del domicilio fiscal de la entidad del que concluye que su domicilio fiscal radica en MUNICIPIO 2 (Bizkaia) desde su constitución.
- El 11 de marzo de 2009 la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dirigió escrito de esa fecha al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia proponiendo la retroacción del cambio de domicilio de la entidad a MUNICIPIO 2 desde el 29 de diciembre de 2004.
- El Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia emitió un informe de fecha 29 de mayo de 2009 sobre actuaciones de comprobación del domicilio fiscal de la entidad, en el que llega a la conclusión de que dicho domicilio se encuentra en MUNICIPIO 1 (Madrid) en el año 2004, ya que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se halla en dicho lugar.
- Mediante escrito de fecha 5 de junio de 2009 la Jefa del Servicio de Control Censal y Tributos Locales de la Hacienda Foral de Bizkaia contesta a la propuesta de la AEAT remitiéndole el anterior informe "para que a la vista del mismo se ratifique la propuesta, se complete o se proceda a la reunión de ambas Administraciones prevista en [el punto 5.3 de las conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio

previsto en el art. 43.Nueve del Concierto Económico]". El procedimiento de determinación del domicilio fiscal de la entidad quedó interrumpido a partir de este momento.

C) Nueva liquidación por la AEAT

El 31 de agosto de 2010 ENTIDAD 1 dirigió un escrito de esa fecha al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia (registrado de entrada el 6 de septiembre de 2010, si bien lleva un sello de Correos con la fecha del 1 de septiembre) por el que le comunica que la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT había notificado a dicha entidad el 3 de agosto de 2010 un acto de liquidación definitiva por el IVA ejercicio 2004 fechado el día anterior, por el que se establecía una deuda tributaria por importe de IMPORTE 3 euros, compuesta por una cuota de IMPORTE 2 euros más intereses de demora de IMPORTE 4 euros.

Cómo se indica en el referido acto de liquidación, ésta es el resultado de unas actuaciones que se iniciaron el 12 de mayo de 2009, cuyo resultado se documentó en el acta de disconformidad A02-NNNNNNNN, de fecha 15 de junio de 2010. Frente a este acto interpuso la entidad reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. No consta a esta Junta Arbitral el estado en que se encuentra tal reclamación.

D) Actuaciones posteriores de la Diputación Foral de Bizkaia y planteamiento del Conflicto

En vista de las indicadas actuaciones de la AEAT, la Diputación Foral de Bizkaia inició el procedimiento conducente al planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral. El 21 de diciembre de 2010 se emitió por la Inspección de la Hacienda Foral un informe cuya conclusión era que resultaba procedente comunicar a la AEAT la declaración de incompetencia a que se refiere el artículo 13 RJACE. Sobre la base de este informe, el Subdirector de Coordinación y Asistencia Tributaria elevó con fecha 10 de enero de 2011 una

propuesta en tal sentido al Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia, el cual aceptó, dictando el correspondiente acuerdo el 10 de enero de 2011, que fue notificado a la AEAT el día 12 de enero de 2011. Dicho acuerdo declara "la incompetencia de esta Hacienda Foral de Bizkaia por corresponder a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competencia para la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2004 de la entidad ENTIDAD 1".

Con fecha del 2 de marzo de 2011, el Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral elevó una nueva propuesta al Director General de ésta en la que se indicaba que no se había recibido contestación por parte de la AEAT a la declaración de incompetencia de la Hacienda Foral por lo que, de acuerdo con lo previsto en el número 1 del artículo 13 del RJACE, ha de entenderse que la AEAT rechaza tácitamente dicha declaración. En consecuencia, propone al Director General de Hacienda que dicte acuerdo planteando conflicto ante la Junta Arbitral. Efectivamente, el Director General de la Hacienda Foral dictó acuerdo de conformidad con la propuesta con fecha del 2 de marzo de 2011, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 9 de marzo de 2011.

4. La AEAT formuló alegaciones por medio de un escrito de su Directora General de fecha 19 de diciembre de 2012, que lleva un sello del Servicio de Correos de fecha 20 de diciembre de 2012 y fue registrada con esta misma fecha en la Junta Arbitral. En dicho escrito pide a la Junta Arbitral que, en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho que expone, acuerde la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para efectuar la devolución de la cuota del 4º trimestre del ejercicio 2004 del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entidad.

5. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia y la entidad. La primera lo hizo por medio de un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de fecha 25 de febrero de 2013, registrado de entrada en la Junta Arbitral

el siguiente día 27. ENTIDAD 1 presento un escrito sin fecha, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 6 de marzo de 2013.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

I. Antes de entrar en el fondo del presente conflicto es necesario examinar la alegación preliminar formulada por la AEAT de que la Diputación Foral de Bizkaia formuló extemporáneamente el requerimiento de inhibición exigido por el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre. En lo aquí pertinente el citado precepto dispone lo siguiente:

"Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración".

La AEAT parte implícitamente de la consideración de que el plazo de dos meses previsto por el precepto transcrito para que la Administración que considera vulnerada su competencia requiera de inhibición a la que considera incompetente es aplicable a la declaración de incompetencia, y considera que el indicado plazo había comenzado a transcurrir el 6 de septiembre de 2010, fecha en que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo conocimiento a través de la entidad de la liquidación practicada por la AEAT, por lo que debió haber requerido de inhibición a la AEAT antes del 6 de noviembre de 2010.

La alegación carece de fundamento, pues el presente no es un conflicto positivo en el que ambas Administraciones reclamen para sí la competencia para realizar una determinada actuación, sino un conflicto negativo en el que la controversia se instaura cuando una de las Administraciones se declara incompetente, declinando la competencia a favor de la otra, que puede o no aceptarla. En el presente caso la AEAT no se limita a declararse incompetente, sino que ejerce la competencia necesaria para dictar un acto de liquidación, aunque el fundamento de dicha liquidación sea la afirmación de que la devolución del IVA incumbe a la Diputación Foral de Bizkaia, no a la AEAT. El conflicto negativo se inicia con la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Bizkaia, notificada a la AEAT el 12 de enero de 2011. Aceptando que el rechazo tácito de la competencia se produce por el transcurso de un mes, previsto en el párrafo 5º del artículo 13.1 RJACE, este plazo se cumplió el 12 de febrero de 2011, día a partir del cual comienza el cómputo del plazo para la interposición del conflicto; asimismo de un mes (art. 13.2 RJACE), que expiró el 12 de marzo de 2011 y, por tanto, fue observado por la Diputación Foral de Bizkaia.

Es cierto que la Diputación Foral de Bizkaia, en sus alegaciones finales de 25 de febrero de 2013 (antecedente primero, apartado 5) afirma que "la Hacienda Foral de Bizkaia tiene conocimiento de la citada declaración de incompetencia ...a través del escrito que presenta el obligado tributario y se recibe en la Hacienda Foral de Bizkaia con fecha 6 de septiembre de 2010". Este conocimiento no altera, sin embargo, la naturaleza del acto de la AEAT, que, como hemos indicado, no es una simple declaración de incompetencia en el sentido del artículo 13.1 RJACE. Aunque lo fuese, el transcurso del plazo de dos meses -suponiendo que sea aplicable a la declaración de incompetencia en los casos de conflicto negativo- únicamente habría tenido el efecto de permitir a la AEAT el planteamiento del conflicto, cosa que ésta no hizo.

2. La cuestión de fondo planteada por el presente conflicto consiste en determinar a cuál de las dos Administraciones corresponde la competencia para la devolución del IVA soportado por ENTIDAD 1 en el ejercicio 2004.

Existe una discrepancia inicial acerca de la norma del Concierto Económico que debe aplicarse para decidir dicha cuestión. La AEAT entiende que tal norma es la regla Primera del artículo 27.Uno del Concierto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

"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".

Considera la AEAT que en el ejercicio 2004 la entidad operaba exclusivamente en territorio vasco, por lo que la competencia corresponde únicamente a la Diputación Foral de Bizkaia, siendo irrelevante el domicilio de la entidad.

La Diputación Foral de Bizkaia sostiene, por el contrario, que la norma aplicable es la regla Tercera del artículo 27.Uno del Concierto Económico, que en la redacción aplicable al presente caso, disponía lo siguiente:

"Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros 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".

En vista de este precepto, la Diputación arguye que habiendo sido en el ejercicio 2004 el volumen de operaciones de la entidad inferior a 6 millones de euros, el criterio decisivo es el domicilio, que estaba situado en MUNICIPIO 1 (Madrid), por tanto en territorio común .

3. La solución de esta cuestión inicial exige analizar la estructura del artículo 27. Uno del Concierto Económico, que para facilitar dicho análisis se transcribe íntegramente a continuación en la redacción aplicable a los hechos del presente conflicto:

Artículo 27. Exacción del Impuesto.

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 6 millones de euros 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.

El precepto transcrito 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.

En el presente caso, el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el año 2004 (que para esta entidad comprendió únicamente los días 29 al 31 de diciembre), fue igual a cero, puesto que no inició la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen su actividad, hasta que no se abrió al público la tienda de MUNICIPIO 2 el 1 de marzo de 2005. En efecto, de acuerdo con el artículo 27.Dos del Concierto Económico; "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" .

No está en discusión en el presente caso la deducibilidad de la cuota soportada en la adquisición por ENTIDAD 1 del derecho de superficie en virtud de los artículos 111 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, y de los mismos artículos de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del IVA. La controversia se refiere únicamente a la Administración obligada a devolver dicha cuota.

Siendo, pues, igual a cero el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el año 2004, resulta aplicable la norma especial de la regla Tercera del artículo 27.Uno del Concierto Económico, según la cual la competencia para la exacción del IVA corresponde a la Administración en cuyo territorio esté situado el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

El declarado por dicha entidad estaba situado en territorio común, por lo que, en principio, la competencia para la devolución del IVA del año 2004 pertenecía a la Administración del Estado. Por otra parte, de acuerdo con la doctrina de esta Junta Arbitral confirmada por el Tribunal Supremo (sentencias de 3 de marzo de 2010; rec. 538/2009, 10 de junio de 2010, rec. 378/2009 y 17 de junio de 2010, rec. 529/2009), en los supuestos en que la competencia para la exacción del IVA depende del domicilio fiscal del contribuyente y se produzca un cambio de dicho domicilio, la devolución de los saldos pendientes en el momento del cambio incumbe a la Administración competente para la exacción del impuesto en el periodo de liquidación en el que el saldo se originó, sin que tal obligación se traslade a la Administración del nuevo domicilio.

4. En vista de la doctrina que rechaza el traslado de los saldos del IVA en los casos de cambio de domicilio, resulta insostenible el siguiente argumento aducido por la AEAT en contra de su obligación de practicar la devolución solicitada por ENTIDAD 1 (pág. 11 de su escrito de alegaciones de 19 de diciembre de 2012): la entidad presentó ante la AEAT la solicitud de devolución de IVA previo al inicio de la actividad pero ante la Hacienda Foral de Bizkaia las declaraciones de IVA posteriores a dicho inicio, ingresando en dicha Hacienda el correspondiente impuesto. En opinión de la AEAT, tal actuación "iría en

contra de la estructura y sistemática del IVA, que si permite unas deducciones previas al inicio de la actividad es porque se compensarán posteriormente con los ingresos por este impuesto correspondientes al ejercicio de la actividad".

No existe, sin embargo, la especial vinculación pretendida por la AEAT entre las deducciones de cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de adquisiciones de bienes o servicios "antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales" (art. 111. Uno LIVA) y las cuotas devengadas como consecuencia de tal realización habitual. Después de las modificaciones en la Ley del IVA impuestas por la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (sentencias de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, *Rompelman*; 29 de febrero de 1006, asunto C- 110/94, *Inzo*; y 21 de marzo de 2000, asunto C-110/98 y acumulados, *Gabalfrisa*) no es adecuado hablar de deducciones por operaciones "previas al inicio de la actividad". En este sentido, el artículo 5.Dos LIVA dispone que "a efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades". La devolución de dichas cuotas se rige por las normas comunes contenidas en el artículo 115 (art. 111. Tres LIVA). En consecuencia, la devolución del IVA soportado por estas operaciones (en el caso presente por la adquisición por ENTIDAD 1 del derecho de superficie) no presenta especialidad alguna en cuanto a la determinación de la Administración competente en el marco del Concierto Económico.

5. La AEAT, no obstante, alega que el domicilio fiscal de la entidad estaba situado en MUNICIPIO 2 (Bizkaia) desde el momento de su constitución por aplicación de la norma contenida en el artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

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

(...)

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”.

Es necesario, por tanto, determinar, a la vista de este precepto, el lugar donde se encontraba el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 desde su constitución el 29 de diciembre de 2004 hasta el traslado del domicilio a MUNICIPIO 2 el 15 de febrero de 2005. Frente a lo que piensa la Diputación Foral de Bizkaia, esta cuestión no quedó definitivamente resuelta por el hecho de haberse interrumpido el procedimiento amistoso para la resolución de las discrepancias acerca del domicilio fiscal de los contribuyentes previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico y desarrollado por las "Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre cambios de domicilio" aprobadas conjuntamente por la AEAT y las Diputaciones Forales en su reunión de 18 de mayo de 2006; por más que la AEAT hubiese abandonado indebidamente la vía del procedimiento amistoso arrojándose unilateralmente la competencia para la exacción del IVA en virtud de una interpretación errónea de los puntos de conexión del artículo 27.Uno del Concierto Económico. Esto es así por la razón fundamental de que subsiste la discrepancia en este punto entre ambas Administraciones, que en última instancia corresponde resolver a la Junta Arbitral de conformidad con el artículo 43.Seis del Concierto Económico. La determinación del lugar del domicilio fiscal de la entidad es imprescindible para la solución del presente conflicto, como admite la AEAT (alegación octava de su escrito de 19 de diciembre de 2012), incurriendo en contradicción con su tesis de que el punto de conexión aplicable

es el del lugar de realización de las operaciones (art. 27.Uno. Primera del Concierto Económico), que hemos desechado.

6. En resoluciones anteriores hemos partido de la consideración de que la noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso (entre otras, resoluciones R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008; R7/2012, de 11 de mayo de 2012; expediente 36/2008; R13/2012, de 28 de septiembre de 2012, expediente 9/2010; R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010 y R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010).

Este criterio ha sido sancionado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia de 17 de octubre de 2013, dictada en recurso (núm. 538/2012) contra una resolución de esta Junta Arbitral, en cuyo Fundamento de Derecho 5º se afirma lo siguiente:

"La expresión "centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios", es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino 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 la que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica. El contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios... resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino se tienen en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial".

Añade el Tribunal Supremo la siguiente consideración:

"También es de tener en cuenta que en principio el propio legislador identifica domicilio social con domicilio fiscal, aunque condicionado a la concurrencia de los referidos requisitos, pero de ignorarse estos habrá que estarse a dicho domicilio social en la conformación de la relación tributaria. Sin que deba despreciarse al efecto, principios tales como la libertad a la 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 que dan lugar a las consecuencias jurídicas y los efectos propios de la relación tributaria".

Teniendo en cuenta las anteriores orientaciones, debemos analizar las circunstancias que valoradas conjuntamente determinen el lugar donde se llevaba a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 en el periodo considerado.

7. Las circunstancias en las que la AEAT basa su tesis de que el domicilio de la entidad se encontraba en MUNICIPIO 2 desde su constitución se exponen en el informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de 17 de febrero de 2009, el cual recoge, a su vez, los datos reflejados en diligencias de 7 y 24 de octubre de 2009. El citado informe distingue dos periodos: a) Desde la constitución de ENTIDAD 1 (29 de diciembre de 2004) hasta la apertura del NOMBRE DE NEGOCIO (1 de marzo de 2005), y b) Desde la apertura hasta la actualidad.

a) Las circunstancias relativas al primero de dichos periodos son, en resumen, las siguientes:

- La contratación del personal se realizó desde una oficina existente en MUNICIPIO 2.

- El proceso de selección del personal se realizó desde esta oficina incluso antes de la constitución de ENTIDAD 1.
- En definitiva, ENTIDAD 1 continúa la actividad que se venía realizando por ENTIDAD 2 siempre desde esa oficina de MUNICIPIO 2.
- La documentación relativa a la actividad de la entidad se encontraba archivada en la oficina de MUNICIPIO 2 y, tras la apertura del NOMBRE DE NEGOCIO, en este lugar.
- La aludida oficina estaba situada en DOMICILIO 3 de MUNICIPIO 2, en un local arrendado por ENTIDAD 2.
- En dicho local se encontraban de forma continuada tres personas cuyos contratos de trabajo se aportan, de las que se afirma que constituyen parte del "comité de dirección" y son los responsables de la gestión diaria del NOMBRE DE NEGOCIO de MUNICIPIO 2. Estas personas, junto con otras, eran las responsables de las distintas áreas, con el fin de realizar las actuaciones precisas para la puesta en funcionamiento del NOMBRE DE NEGOCIO (relaciones con la Administración, pagos, contratación del personal, llevanza de la contabilidad...). El seguimiento de las obras se encuentra a cargo del equipo de expansión del grupo, con sede en Madrid, que tenía una persona desplazada a Bilbao, durante varios meses para esa finalidad.
- En la citada oficina se encontraban de forma continuada un jefe de seguridad y uno de mantenimiento.
- Todas estas personas eran empleados de ENTIDAD 2, subrogándose luego ENTIDAD 1 en calidad de empleador.

- Los miembros del Consejo de Administración en la fecha de constitución de la entidad residen fuera de España e intervienen en las funciones propias de ese órgano pero no en el día a día de la entidad.
- La mayoría de los apoderados residen o han residido en Bizkaia.

b) Desde la apertura del NOMBRE DE NEGOCIO señala el informe que dada la actividad de la entidad es lógico concluir que tanto la gestión administrativa como la dirección de la actividad diaria y ordinaria es realizada por los responsables de las distintas áreas que desarrollan su actividad laboral en el propio establecimiento comercial. En consecuencia, desde su constitución tanto la gestión administrativa como la dirección de la actividad diaria de ENTIDAD 1 se ha llevado a cabo desde MUNICIPIO 2, donde radica actualmente su domicilio fiscal.

No obstante, ENTIDAD 1 forma parte de un grupo cuyo centro de decisión no radica en Bizkaia por lo que las grandes directrices y la toma de decisiones que le afectan no se adoptan en Bizkaia. Podría, pues, concluirse que la gestión y dirección de la entidad no se encuentra centralizada ni en Madrid ni en Bizkaia, por lo que procedería acudir al criterio subsidiario del lugar donde radica el mayor valor del inmovilizado, que se corresponde con el NOMBRE DE NEGOCIO de MUNICIPIO 2 desde el año 2004 (constitución del derecho de superficie en escritura de 29 de diciembre de 2004).

8. Las circunstancias en las que la Diputación Foral de Bizkaia basa su posición contraria a la de la AEAT están expuestas en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral sobre actuaciones de comprobación del domicilio fiscal de 29 de mayo de 2009, que recoge, a su vez, el contenido de dos diligencias de constancia de hechos de 22 de abril y 12 de mayo de 2009. Tales circunstancias son, en resumen, las siguientes:

- Los libros y justificantes contables de la entidad correspondientes al año 2004 se encuentran depositados en el archivo central que posee el GRUPO DE SOCIEDADES en MUNICIPIO 1.
- En dicho lugar estaban depositadas también las declaraciones correspondientes al IVA, año 2004 y al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2004/2005, que no se encontraban en el domicilio fiscal de la entidad.
- La entidad no disponía de personal alguno en 2004, efectuándose las primeras contrataciones en 2005, en el que ENTIDAD 1 se subroga en determinados contratos de trabajo.
- En relación con el año 2004 se aporta una certificación de "La Caixa" relativa a una cuenta abierta en la oficina 1855 de Alvarado en Madrid, en la que consta como autorizado D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, Director Financiero del GRUPO DE SOCIEDADES. El domicilio de referencia para dicha cuenta es DOMICILIO 1. Esta era la única cuenta de la que era titular ENTIDAD 1 en 2004.
- La reunión del Consejo de Administración de 30 de diciembre de 2004 se celebró en MUNICIPIO 1.
- Los apoderados de la entidad prestaban sus servicios como empleados de ENTIDAD 2.
- El contrato de arrendamiento de la oficina de MUNICIPIO 2 está suscrito directamente por ENTIDAD 2.
- La escritura de constitución del derecho de superficie se otorgó ante el Notario de MUNICIPIO 3 D. NOMBRE Y APELLIDOS 1 por D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, como mandatario verbal.

- Ante el mismo Notario se otorgó el 17 de enero de 2005 escritura de declaración de obra nueva de la tienda de MUNICIPIO 2.
- En la diligencia de 12 de mayo de 2009 se recogen manifestaciones de la representante de la entidad en el sentido de que la realización de un nuevo NOMBRE DE NEGOCIO se efectúa sobre la base de la colaboración del Departamento de Expansión de ENTIDAD 2 en coordinación con el líder del proyecto que cuenta con un propio equipo de trabajo nacional; y los equipos de trabajo integrados en el GRUPO DE SOCIEDADES.

Para la construcción de los centros ENTIDAD 1 actúa como promotor, siendo ejecutadas las obras por el sistema de "paquetes", esto es se contrata con distintas empresas la realización de partes del centro en construcción. El Departamento de Expansión y el líder del proyecto son los que proceden a efectuar las negociaciones con los proveedores de la construcción así como el seguimiento de las posteriores fases: firma del contrato, control del presupuesto, aceptación de las certificaciones de obra, órdenes de pago a proveedores, etc.

Este procedimiento se siguió también en el caso del NOMBRE DE NEGOCIO de MUNICIPIO 2, siendo líder del proyecto una persona empleada por ENTIDAD 2. El Departamento de Expansión desplazaba, circunstancialmente, una persona, empleada por ENTIDAD 2, a MUNICIPIO 2 para el seguimiento de las obras. En términos generales puede decirse que el Departamento de Expansión de ENTIDAD 2 asume las funciones de impulso, coordinación y supervisión de la construcción del centro hasta la terminación de las obras y la apertura de la tienda. Incluso tras la constitución del derecho de superficie las relaciones con los proveedores se llevaron a cabo por personal de ENTIDAD 2, que celebraba los correspondientes contratos y los facturaba y satisfacía, cobrándolos, a su vez, a ENTIDAD 1. Este procedimiento fue seguido hasta que el local estuvo en condiciones de ser abierto al público.

La representante de la entidad manifestó asimismo que el personal contratado por ENTIDAD 2 sito en la oficina de MUNICIPIO 2 se dedicaba a labores tales como gestión de la tienda, estudios sobre localización de la misma, determinación del personal necesario, determinación del número de turnos y cajas, etc.; que hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del local, las relaciones con las Administraciones públicas (impuestos, licencias de apertura, etc.) y los temas jurídicos que surgieran eran gestionados por ENTIDAD 2; que hasta el traslado del domicilio a MUNICIPIO 2 todas las reuniones del Consejo de Administración y de la Junta de socios se realizaban en el domicilio de la entidad sito en MUNICIPIO 1; y que hasta el momento en que la entidad dispuso de personal propio las gestiones financieras y administrativas de la misma eran efectuadas por personal de ENTIDAD 2, bajo la dirección de D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, Director financiero de esta última sociedad.

9. El periodo al que se refiere la controversia sobre el domicilio fiscal es el comprendido entre la constitución de ENTIDAD 1 el 29 de diciembre de 2004 y el traslado de dicho domicilio a MUNICIPIO 2 el 15 de febrero de 2005. Con anterioridad a dicho periodo la inexistencia de esta entidad excusa el planteamiento de la cuestión: todas las actividades que se realizaban en el Territorio Histórico de Bizkaia, que eran las conducentes al establecimiento del NOMBRE DE NEGOCIO de MUNICIPIO 2, se realizaban, como es obvio, por la única entidad existente, ENTIDAD 2. Pues bien, las circunstancias de hecho expuestas no ofrecen ningún fundamento a la tesis de que la situación cambiase en este aspecto tras la constitución de ENTIDAD 1, es decir, que todas estas actividades pasasen en este momento a ser realizadas por esta sociedad y, por tanto, que la gestión de sus actividades, que en este momento, como hemos dicho, eran esencialmente las preparatorias de la apertura de la tienda, se asumiese por la nueva entidad, todavía domiciliada en territorio común. Las manifestaciones de representantes de la entidad en sentido contrario, es decir, que tales actividades continuaron llevándose a cabo por la

matriz ENTIDAD 2 concuerdan con la lógica empresarial y común que sugieren que tendría escaso sentido una modificación organizativa como la pretendida por la aludida tesis para un periodo de un mes y medio.

Por otra parte, independientemente de a cuál de las entidades del GRUPO DE SOCIEDADES se atribuya la realización de las actividades de éste en el País Vasco, la naturaleza de tales actividades con anterioridad al traslado del domicilio de ENTIDAD 1 a MUNICIPIO 2 tampoco permite situar en este lugar la gestión administrativa y la dirección de los negocios de esta entidad. En efecto, de las circunstancias de hecho que constan en el expediente se deduce claramente que dichas actividades tenían esencialmente por finalidad, digámoslo una vez más, la construcción y puesta en funcionamiento del NOMBRE DE NEGOCIO de MUNICIPIO 2. Se trataba, por tanto, de actividades de naturaleza esencialmente técnica: emplazamiento, proyecto técnico, dirección de las obras, gestiones administrativas, selección del personal, etc. Todas ellas son actividades distintas de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

A este respecto, es de señalar que la Junta Arbitral estimó, en supuestos que guardan considerable analogía con el presente, que las actividades de construcción y establecimiento de una instalación no constituyen gestión administrativa y dirección de los negocios a efectos de la determinación del domicilio fiscal de la entidad que las lleva a cabo. Así en las resoluciones R1/2008, de 24 de noviembre de 2008 (expte. 1/2008) y R1/2009, de 28 de enero de 2009 (expte. 2/2008), ambas confirmadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 4 de febrero de 2010 (rec. 86/2009) y 16 de junio de 2009 (rec. 155/2009), respectivamente. Con el respaldo del Tribunal Supremo la Junta Arbitral ha reiterado esta posición en sus resoluciones R14/2013, de 24 de julio de 2013 (expte. 31/2010), FD 15, y R16/2013, de 9 de septiembre de 2013 (expte. 4/2011), FD 8.

En virtud de las anteriores consideraciones debemos concluir que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 en el periodo comprendido entre el 29 de diciembre de

2004, fecha de su constitución y el 15 de febrero de 2005, fecha del traslado de su domicilio social a MUNICIPIO 2, se encontraba en la DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1 (Madrid).

La anterior conclusión hace innecesario recurrir al criterio del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

10. Fijado el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 en territorio común, la aplicación del punto de conexión establecido en el artículo 27.Uno.Tercera del Convenio Económico lleva a la conclusión de que la competencia para la exacción del IVA en el año 2004 y, por tanto, para la devolución del saldo pendiente en ese año a favor de dicha entidad, corresponde a la AEAT.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la devolución del saldo del IVA pendiente en el año 2004 a favor de la entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA) NNNNNNNN), corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.