

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**
Conflicto: 15/2009
Administraciones afectadas:
Diputación Foral de Bizkaia
Administración del Estado
Objeto: Domicilio fiscal

Resolución R 11/2012

Expediente 15/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de septiembre de 2012

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, 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 Administración del Estado acerca de la rectificación del domicilio de la entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN), en lo sucesivo ENTIDAD 1, por entender que el mismo se encuentra en Zaragoza desde el 1 de enero de 2007, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 15/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia el 22 de octubre de 2009 (registro de entrada del siguiente día).

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- El domicilio social de la entidad originalmente se situó en Bilbao, DOMICILIO 1. Según se refleja en la escritura pública fechada el 20 de diciembre de 2002, posteriormente se cambió a DOMICILIO 2 de Zaragoza.
- En el momento de su constitución fue nombrado administrador único de la misma NOMBRE Y APELLIDOS 1, domiciliado en Zaragoza, DOMICILIO 3.
- El objeto social de la entidad es "la compra, promoción, construcción o explotación de inmuebles, así como su venta posterior, la construcción por cuenta propia o ajena, así como la urbanización de toda clase de terrenos", y, asimismo, "elaboración de todo tipo de proyectos de construcción y de instalaciones industriales". La entidad figura dada de alta desde el 30 de diciembre de 2002 en el epígrafe de actividades económicas 50110 "Construcción completa, reparación de inmuebles".
- La entidad tiene abiertas las varias cuentas bancarias en distintas ciudades (Bilbao, Zaragoza y Madrid).
- La entidad presentó ante la Diputación Foral de Bizkaia el 30 de enero de 2008 el modelo 390 del ejercicio 2007 correspondiente al 4º trimestre y resumen anual resultando una cantidad a devolver de IMPORTE 1 euros, si bien, el 2 de mayo de 2008 presentó un escrito (al que acompaña fotocopia del libro de IVA soportado y repercutido) mediante el que rectificaba el importe solicitado hasta elevarlo a IMPORTE 2 euros.
- El 15 de septiembre de 2008 la entidad presentó ante al AEAT modelo 036 de declaración censal modificando el domicilio fiscal a DOMICILIO 2 de Zaragoza. En la casilla correspondiente al representante de la entidad, figura como tal NOMBRE Y APELLIDOS 2.
- Con fecha 18 de septiembre de 2008 se emite informe por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia en el que se concluye que la empresa ENTIDAD 1 no se encuentra ubicada en DOMICILIO 1 de Bilbao sino en DOMICILIO 2 de Zaragoza, desde el 1 de enero de 2007.

- Con fecha 26 de septiembre de 2008 se remite propuesta de rectificación del domicilio fiscal a la Delegación Especial de País Vasco de la AEAT desde Bilbao a Zaragoza, con fecha de retroacción 1 de enero de 2007.
- Con fecha 16 de marzo de 2009 la AEAT admite como correcto el cambio del domicilio propuesto, en cambio, no acepta la retroacción.
- Con fecha 21 de mayo de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia remite nuevamente a la AEAT su propuesta, insistiendo en retrotraer sus efectos a 1 de enero de 2007. Con fecha 20 de julio de 2009 la AEAT manifiesta que sigue aceptando el cambio de domicilio, pero reitera su rechazo a la retroacción propuesta; tal comunicación se realiza, a través de correo electrónico el día 4 de agosto de 2009.
- Con fecha 23 de octubre de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia notificó a la AEAT acuerdo del día anterior por el que se decide plantear conflicto ante esta Junta Arbitral, en relación con la rectificación del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1, con efectos desde el 1 de enero de 2007.

La Junta Arbitral del Concierto acordó la admisión a trámite del conflicto el 20 de diciembre de 2010, de lo cual se dio traslado tanto a la AEAT como a la entidad interesada; ambas han presentado alegaciones, la primera el 11 de febrero de 2011 y la segunda el 23 de junio de 2011.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Antes de pronunciarnos sobre la cuestión de fondo debatida, es preciso hacerlo sobre la alegación de extemporaneidad del planteamiento del conflicto formulada por la AEAT.

El artículo 13 del RJACE establece que en los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

"1. 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.

En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto.

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral".

Por su parte, el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico establece:

"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente. Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo".

Puesto que este apartado nueve se remite al apartado seis del artículo 43 del CE, procede transcribir su contenido que es el siguiente:

"Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección III del capítulo III de este Concierto Económico".

Es importante destacar que lo que disponen los apartados nueve y seis del artículo 43 del Concierto Económico es idéntico a lo que establecen los apartados 5 y 6 del artículo 43 del Convenio Económico, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, según redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio. Los traemos a colación porque sobre su interpretación, o mejor, sobre la interpretación de los artículos reglamentarios que los desarrollan se ha pronunciado el Tribunal Supremo.

Pues bien, el artículo 14 de la Junta Arbitral del Convenio Económico, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, establece que en los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

"1. 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 disposición que a su juicio vulnere los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico. En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos o disposiciones viciadas, 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 atiende el requerimiento de inhibición en el plazo de treinta días hábiles desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atiende la declaración de incompetencia de la otra Administración. *En los casos a que se refiere el apartado 5 del artículo 43 del Convenio Económico, transcurrido el plazo de dos meses a que dicho apartado se refiere sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto.*

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de quince días hábiles a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral."

Es evidente, pues, la semejanza entre lo dispuesto en el artículo 13.1 de esta Junta Arbitral y el artículo 14.1 de la Junta Arbitral del Convenio. Hay una diferencia, lógica y sin importancia, cuál es la remisión a un artículo legal distinto, en el primero al apartado nueve del artículo 43 de la Ley del Concierto, en el segundo al apartado 5 del artículo de la Ley del Convenio. Existe una segunda diferencia, intrascendente a los presentes efectos, cuál es que en un caso se habla de un mes y en el otro de quince días hábiles. Salvo esas diferencias, lo demás es igual, y siendo así, no tenemos por menos que aplicar en esta ocasión la doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011 que declara la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses, pero sobre todo la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, F.J. Sexto, que, por su transcendencia reproducimos:

"A juicio de la Junta Arbitral, en todos los casos de conflicto, según expreso mandato del art. 14.2 del Reglamento, éstos han de promoverse en el plazo de quince días hábiles desde la desestimación expresa o rechazo tácito por silencio del requerimiento o la propuesta.

Sin embargo, es lo cierto que el art. 14.2 se refiere sólo al plazo de interposición del conflicto positivo, pues alude al cómputo desde la ratificación expresa o tácita de la competencia, en cuanto la Administración requerida puede contestar de forma expresa inhibiéndose o manteniendo la competencia o bien puede guardar silencio y no dar contestación al requerimiento, en cuyo caso se considera que transcurrido el plazo de 30 días se entiende rechazado el requerimiento quedando así expedita la vía para el planteamiento del conflicto propiamente dicho.

Ante esta realidad, carece de sentido mantener que el plazo de 15 días establecido tiene que aplicarse también en los supuestos de cambio de destino (*sic*), y que el mismo tiene carácter preclusivo, porque el art. 43.5 prevé un procedimiento amistoso que, si no culmina con éxito, deriva en la Junta Arbitral para que determine dónde debe considerarse domiciliada una persona física o jurídica, debiendo significarse que el Reglamento sólo prevé que una vez transcurrido el plazo de dos meses que tiene la Administración requerida para contestar ya no es necesario otro trámite para poder plantear el conflicto, por lo que la propia solicitud de cambio de domicilio abre la vía, si es rechazada, para interponer conflicto ante la Junta Arbitral.

Por otra parte, a esta conclusión se llega, porque la situación en el caso de los conflictos de competencia positivos es muy distinta a los conflictos sobre el domicilio de los contribuyentes. En el primer caso, nos encontramos con una Administración que considera que otra está ejerciendo una competencia de aplicación de los tributos que no le corresponde, y que reacciona frente al acto o disposición que, a su juicio, perjudica su competencia, siendo lógico entender que el plazo tanto para formular el requerimiento previo como el conflicto en caso de rechazo expreso o tácito, tiene carácter preclusivo, por lo que el incumplimiento del mismo hace decaer la acción procesal al tener que equipararse este plazo a los establecidos para formular recursos ante los Tribunales de Justicia. En el segundo caso, cambio de domicilio, no se parte de la existencia de una actuación previa de una Administración, que obligue a reaccionar a otra reclamando la competencia, sino de una simple discrepancia sobre el domicilio de los contribuyentes, que se intenta resolver de forma amistosa, y que sólo en caso de disconformidad se atribuye a la Junta Arbitral la resolución de la discrepancia.

Ya nos hemos pronunciado sobre la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses.

La misma solución ha de entenderse aplicable al plazo de interposición del conflicto, por lo que nada impide que ante una resolución extemporánea que rechace la propuesta de cambio de domicilio pueda acudir a la Junta Arbitral en el plazo de quince días desde el conocimiento de la decisión desestimatoria adoptada.

Asimismo nada impide que, en 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, sin que en contra pueda invocarse la inseguridad jurídica respecto del obligado tributario a que afecte, pues las consecuencias del retraso en la resolución han de ser invocadas, en su caso, en relación con la liquidación que practique la Administración que resulte competente".

De los antecedentes reseñados al inicio se desprende que se ha incumplido el plazo de dos meses al que se refiere el artículo 13.1 del RJACE, habida cuenta que con fecha 21 de mayo de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia remitió a la AEAT su propuesta, insistiendo en retrotraer sus efectos a 1 de enero de 2007, propuesta que fue rechazada por la AEAT el 20 de julio de 2009, si bien no fue comunicado el rechazo, por correo electrónico, hasta el 4 de agosto de 2009. Ello no ha merecido ningún reproche por parte de la Diputación Foral Bizkaia; en cambio, si ha recibido crítica, en este caso, por parte de la AEAT, quien ha censurado que la Diputación Foral de Bizkaia haya planteado conflicto cuando ya había pasado más de un mes desde que se produjo el rechazo a la fecha de retroacción del cambio de domicilio. Lo que sucede es que, como se desprende de

la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 13 RJACE no se aplica en los supuestos de cambio de domicilio, y no solo eso, no se ha establecido ningún plazo en sustitución del previsto en dicho apartado 2. Naturalmente, si no existe plazo, no puede entenderse que se ha incumplido el requisito procedimental de carácter temporal. En su caso, quien podría quejarse del retraso en el planteamiento del conflicto sería la sociedad interesada, pero como se desprende de la STS de 22 de septiembre de 2011, para que ese retraso tuviera alguna virtualidad sería preciso, en primer lugar, que a la entidad se le hubiera causado indefensión, cosa que no ha sucedido desde el momento en que durante la tramitación del presente conflicto, por parte de esta Junta Arbitral se le ha dado traslado para que alegara lo que estimase por conveniente, y, tras examinar su escrito depositado en Correos el 23 de junio de 2011, se observa que no formula ningún óbice de carácter procedimental: es más, ni siquiera lo formula con respecto al cambio del domicilio, sino sobre una cuestión distinta, subyacente, cuál es la devolución de saldos pendientes de IVA, pero esa cuestión no es objeto del presente conflicto, y, por tanto, nada diremos al respecto.

2. Rechazada la extemporaneidad del planteamiento del conflicto solo nos queda pronunciarnos sobre la cuestión de fondo. Y, en ese sentido, debernos recordar que la discrepancia se acaba reduciendo a lo siguiente: para la Diputación Foral de Bizkaia el cambio del domicilio ha de retrotraerse al 1 de enero de 2007, en cambio, para la AEAT no procede la retroacción del cambio del domicilio que voluntariamente llevó a cabo la entidad interesada.

3. Hagamos, pues, una recopilación de los hechos y pruebas que a favor de sus pretensiones aducen las dos Administraciones. Ya hemos anticipado que, específicamente, en relación con el cambio de domicilio, nada alega la entidad interesada (ENTIDAD 1).

Por lo que se refiere a la posición de la Diputación Foral de Bizkaia interesa, sobre todo, el Informe, de fecha 18 de septiembre de 2008, realizado por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, puesto que constituye la pieza clave de su argumentación. En él se realizan distintas afirmaciones, siendo las relevantes las que siguen:

- La sociedad está regida y administrada por un administrador único, siendo nombrado en el momento de su constitución NOMBRE Y APELLIDOS 1 domiciliado en DOMICILIO 3, en Zaragoza. Al tiempo de realizar el informe, se asegura, figura en la base de datos como administrador NOMBRE Y APELLIDOS 3, también domiciliado en Zaragoza.
- Las reuniones del órgano de administración y de las Juntas Generales de socios se celebran en DOMICILIO 2, en Zaragoza
- Los libros de contabilidad debidamente legalizados se encuentran en las oficinas que la sociedad tiene en el local sito en DOMICILIO 2 en Zaragoza, llevándose la contabilidad en el mismo local.
- La entidad tiene abiertas las siguientes cuentas bancarias:
 - Una en el Banco de Santander, en una sucursal sita en Bilbao.
 - Otra en el Banco Español de Crédito en una sucursal sita en Zaragoza.
 - Una más en el Open Bank Santander Consumer, banco on-line con central en Madrid.
 - Otra más en la Caja de Ahorros de la Inmaculada de Aragón, en una sucursal sita en Zaragoza.
 - Una más en el ING, banco on-line con central en Madrid.
 - Y otra más en Bankinter S.A. en una sucursal sita en Zaragoza.

Las facturas expedidas se emiten en DOMICILIO 2 en Zaragoza, conservándose archivadas en el mismo lugar.

Las facturas recibidas y la correspondencia se reciben en dicho local de Zaragoza y en él se conservan.

La plantilla de la sociedad está formada por dos trabajadores, encontrándose su centro de trabajo en Zaragoza. Los contratos de trabajo fueron firmados en dicha ciudad. También en esta ciudad se confeccionan las nóminas, y en ella, asimismo, se guardan las copias de las mismas.

La actuario se personó en el domicilio social declarado en Bilbao y comprobó que se trata de un piso cerrado, afirmando un vecino que así se encuentra desde hace tiempo

La sociedad desde el 2003 mantenía un domicilio de notificaciones en Zaragoza, y aunque el cambio de domicilio social se realizó en 2008, el cambio efectivo se había producido anteriormente, realizándose toda la facturación del ejercicio 2007 desde Zaragoza, y asimismo, desde esa ciudad, que es donde también residen sus socios, se lleva a cabo la dirección de sus negocios.

En apoyo de esas pretensiones se adjunta la siguiente documentación:

- Diligencia de constancia de hechos fechada en Bilbao el 2 de septiembre 2008 firmada por la actuario y un vecino relativa a la visita al edificio sito en DOMICILIO 1 de Bilbao.
- Libro de facturas expedidas y recibidas en 2007.
- "Pantallazo" de la base de datos de la Diputación Foral de Bizkaia de la consulta realizada el 1 de julio de 2008 referida a los administradores de la entidad, en el que figura como tal NOMBRE Y APELLIDOS 3, con domicilio en Zaragoza.
- "Pantallazo" de la base de datos de la Diputación Foral Bizkaia de la consulta realizada el 1 de julio de 2008, referida a las participaciones en dicha sociedad en la que aparece NOMBRE Y APELLIDOS 3 con un

porcentaje de participación de 1,00 y NOMBRE Y APELLIDOS 1 con un porcentaje de participación de 99,00.

- Certificado fechado el 21 de abril de 2008 de dos apoderados de Bankinter S.A. en la que se indica que la entidad tiene en dicha entidad una determinada cuenta abierta.

Como quiera que la AEAT consideró insuficiente el Informe fechado el 18 de septiembre de 2008, por la Diputación Foral de Bizkaia se realizó un informe ampliatorio fechado el 23 de abril de 2009 en el que se dice lo siguiente: "a los antecedentes y fundamentos jurídicos ya expresados en el mencionado informe, solo cabe añadir que la comprobación de domicilio solicitada a esta actuario corresponde al ejercicio 2007, y todas las circunstancias ya expuestas en el anterior Informe se cumplieron durante todo el año natural, por lo que es claro que el domicilio en el 2007 era Zaragoza, no descartando que los mismos hechos se hubieran producidos en ejercicios anteriores y la fecha de retroacción pudiera ser anterior (..) Los contactos telefónicos mantenidos nuevamente con la asesoría de la empresa mantienen que durante todo el ejercicio 2007 el domicilio fue Zaragoza, no pudiendo disponer de información sobre momentos anteriores".

A este Informe ampliatorio no se acompaña ningún documento. La Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito de fecha 21 de mayo de 2009, ratificándose en lo expresado en él textualmente señala "que la sociedad a 1 de enero de 2007 ya estaba domiciliada en Zaragoza, no pudiendo descartar que la fecha a la que se debe retrotraer el cambio de domicilio sea anterior... "

Frente a todo ello, la AEAT presentó sus alegaciones el 9 de febrero de 2011, en la que, en cuanto al fondo, destaca la ausencia de prueba de los extremos controvertidos tanto en el Informe inicial, fechado el 18 de septiembre de 2008, como en el informe ampliatorio, fechado el 23 de abril de 2009. Por ese motivo, sostiene, es improcedente la retroacción del cambio de domicilio al 1 de enero de

2007. Esa aseveración, la sustenta con los siguientes hechos, razonamientos y documentos:

- El 15 de septiembre de 2008, la entidad presentó modelo 036 de traslado de domicilio fiscal desde Bilbao a Zaragoza, DOMICILIO 2, acompañando copia de dicho modelo (documento 1).
- En el informe fechado el 18 de septiembre de 2008 de la Diputación Foral de Bizkaia se refleja información de origen desconocido pues no se apoya en ningún documento que tengo valor probatorio.
- La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Aragón emitió Informe fechado el 11 de febrero de 2009, informe que se une al escrito de alegaciones de 9 de febrero de 2011, en el que se reflejan los siguientes datos relevantes para la solución del conflicto:
 - La sociedad figura con domicilio fiscal en DOMICILIO 2 de Zaragoza desde el 6 de agosto de 2008
 - Se han realizado dos visitas por Agentes Tributarios al indicado domicilio, que se recogen en diligencias, en ninguna de las cuales se consigue localizar a nadie en la vivienda, manifestando una vecina que el inmueble es nuevo y que se entregaron las viviendas a principios de 2008. Son dos las diligencias que se unen a dicho informe fechadas el 18 de diciembre de 2008 y el 15 de enero de 2009.
 - En el Colegio de Arquitectos de Zaragoza consta como visado de fin de obra del mencionado inmueble el 18 de abril de 2007. Se acompaña hoja impresa de la dirección electrónica del catastro relativa a ese inmueble en el que se refleja que se construyó en 2007.
 - En el Registro Mercantil de Zaragoza consta como domicilio de la entidad DOMICILIO 2 de Zaragoza desde el 6 de agosto de 2008. Se acompaña la información registral correspondiente que respalda esa afirmación.

- En el Registro Mercantil consta como administrador único de la empresa NOMBRE Y APELLIDOS 2, siendo la fecha de nombramiento el 11 de abril de 2008, habiéndose elevado a escritura pública en una notaría de Zaragoza el 21 de abril 2008 y siendo inscrito en el Registro Mercantil el 6 de agosto de 2008. También consta que el apoderado, desde 18 de febrero de 2005, es NOMBRE Y APELLIDOS 4, habiéndose inscrito tal nombramiento el 6 de agosto de 2008.

El Informe fechado el 11 de febrero de 2009 concluye que no se han puesto de manifiesto hechos que permitan determinar que el domicilio fiscal y social de la entidad en Zaragoza sea diferente del declarado por ella misma tanto en lo referente a su ubicación como a la fecha desde la que constituye su domicilio (6 de agosto de 2008); en cambio, los hechos comprobados si permiten concluir que en el año 2007 el domicilio no pudo ser DOMICILIO 2 ya que en ese periodo el edificio en el que afirma que estaba el domicilio estaba aún en construcción.

4. Antes que nada procede realizar una somera referencia a las reglas sobre la prueba, más exactamente, a las reglas sobre distribución de la carga de la prueba. De ellas se desprende que corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia probar los hechos de los que extrae la conclusión jurídica de que procede retrotraer los efectos del cambio de domicilio al 1 de enero de 2007, puesto que esa es su pretensión; por su parte la AEAT, dado que se opone a ella, ha de acreditar que tales hechos son reveladores de una situación diferente, o que junto a ellos existen otros que, valorados en su conjunto, acreditan una cosa distinta. Por tanto, ninguna de ambas partes está dispensada de probar lo que a su derecho convenga. A esta Junta Arbitral, puesto que no se trata de una prueba tasada, le corresponde valorar libremente las alegaciones y propuestas realizadas.

5. A tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada, entre otras, en la STS de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus

pretensiones. Efectivamente, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La carga de la prueba es clave cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, debe hacerse la imputación lógica a la parte que quebrantó el "onus probandi". Igualmente, como recuerda, entre otras, la STS de 28 de abril de 2001, en relación con la cuestión de la carga de la prueba se han introducido matizaciones en el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza, siendo una de ellas la que proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor. Efectivamente, en la citada Sentencia de 17 de marzo de 1995 se señala que "procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994. En definitiva, concluye la STS de 28 de abril de 2001: "La función que desempeña el artículo 1214 -actual artículo 217 LEC - del Código es la de determinar para quién se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial".

6. En procedimientos de la naturaleza como el que nos ocupa, no podemos dar la espalda a las reglas probatorias específicas que se aplican en materia tributaria,

en la medida en que pueden, en ocasiones, servir para declarar probados hechos o situaciones jurídicas, pero, las mas de las veces su eficacia será más bien limitada, de suerte que, por regla general, bastarán las reglas generales sobre la prueba. Esta declaración previa que realizamos viene a propósito de la invocación que hacen las Administraciones interesadas de determinadas presunciones contenidas en la normativa tributaria, tal es el caso de la presunción de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios y de la presunción de certeza de las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas. Ninguna de ambas presunciones puede trasladarse, tal cual, a procedimientos de la naturaleza del que estamos enjuiciando, siquiera sea, -entre otros motivos que pudieran esgrimirse-, por lo siguiente: uno, en relación con la primera presunción, porque solo opera con respecto a los propios obligados tributarios, no con respecto a terceros, como sería el caso de la Diputación Foral de Bizkaia; y dos, en relación con la segunda presunción, porque se ciñe a los hechos contenidos en la diligencia y *aceptados por el obligado tributario* objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, y, en este caso, en ninguna de las diligencias se recogen hechos aceptados por el obligado tributario. Por supuesto, las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de la sociedad interesada, así como las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas, en tanto en cuanto forman parte del expediente y del que derivan hechos relevantes para la decisión del procedimiento (art. 80.1 de la Ley 30/1992), han de ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución (art. 89.1 de la Ley 30/1992). En suma, tales documentos no carecen de valor probatorio; naturalmente que tienen efectos probatorios, pero no gozan del privilegio de presunción de certeza.

7. Según la letra b) del apartado cuatro del artículo 43 del Concierto Económico, a los efectos de éste se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco, "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".

Como hemos dicho en resoluciones precedentes, 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 (resoluciones número R11/2011, de 2 de mayo de 2011, F.J. 3, R29/2011, de 22 de diciembre de 2011, F.J. 2 y R 3/2012, de 30 de marzo, F.J.3).

Comencemos analizando el resultado de las distintas visitas realizadas tanto por personal dependiente de la Diputación Foral de Bizkaia como de la AEAT a los dos domicilios que ha tenido la entidad. El 2 de septiembre de 2008 personal de Diputación Foral de Bizkaia visita el domicilio en Bilbao de la entidad y en la diligencia que se extiende se pone en boca de un vecino (que firma la diligencia) lo siguiente: "en ese piso vivían unos Sres. mayores que se han ido con su hijo a Zaragoza y que en estos momentos está desocupado". Nótese que la diligencia está extendida en septiembre de 2008 y nótese también que no se concreta cuando sus ocupantes han abandonado el inmueble, por lo que, de ahí, no cabe deducir con certeza nada acerca de cuál es la fecha del cambio de domicilio de la entidad. No mucho más, pero si algo más, consigue la AEAT con sus dos visitas al inmueble sito en Zaragoza, pues en la diligencia se refleja, según manifiesta una vecina, que las viviendas del edificio se entregaron a primeros de 2008. Nótese que nada se dice sobre la fecha de ocupación concreta de dicha vivienda por la entidad, pero se descarta que la ocupación tuviera lugar en 2007. El dato de la ocupación del inmueble que pudiera ser clave tampoco se desprende del visado de fin de obra del Colegio de Arquitectos de Zaragoza, pero es razonable deducir del mismo que la ocupación de la vivienda, en todo caso, tendría lugar después

del 18 de abril de 2007. En resumen, ninguna prueba avala que el traslado del domicilio de la entidad se produjera el 1 de enero de 2007. No existe ni un solo indicio de que el cambio de domicilio tuviera lugar en esa fecha: forzosamente, a la vista de lo que se acaba de apuntar, tuvo que ser después.

Con respecto a otros datos que avalarían que, desde el 1 de enero de 2007, que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa ENTIDAD 1 está centralizada en Zaragoza, ha de tenerse presente que una serie de datos que quizás, valorados conjuntamente, podrían inclinar la balanza en favor de las tesis de la Diputación Foral de Bizkaia, no pueden inclinarla, porque son meras afirmaciones sin soporte probatorio que lo apoye. En primer lugar, ninguna conclusión determinante hemos de obtener de la titularidad de diversas cuentas corrientes, pues existen en Bilbao, en Madrid y en Zaragoza, es decir, tanto en territorio foral como en territorio común. No se ha probado que al tiempo de realizar el informe por parte de la Diputación Foral de Bizkaia (18 de septiembre de 2008) el administrador fuera NOMBRE Y APELLIDOS 3, domiciliado en Zaragoza, más bien se ha probado que en esa fecha lo era NOMBRE Y APELLIDOS 2. No logra probar la Diputación Foral de Bizkaia, como pretende, que las reuniones del órgano de administración y de las Juntas Generales de socios se celebraran en DOMICILIO 2, en Zaragoza y tampoco que los libros de contabilidad debidamente legalizados se encontrasen en las oficinas que la sociedad tiene en el local sito en DOMICILIO 2 en Zaragoza, llevándose la contabilidad en el mismo local. Asimismo, no se logra probar por la Diputación Foral de Bizkaia que las facturas expedidas se emitiesen en DOMICILIO 2 en Zaragoza (repárese que se adjunta el Libro de facturas expedidas y recibidas en 2007, pero que no se adjuntan las facturas, y, por tanto, no se puede comprobar si el domicilio que se refleja en ellas es el de Zaragoza o el de Bilbao) y que se conservasen archivadas en el mismo lugar, como tampoco se prueba que las facturas recibidas y la correspondencia se recibiesen en dicho local de Zaragoza y en él se conservasen, y, asimismo, carece de soporte probatorio la afirmación de que la plantilla de la sociedad estaba formada por dos trabajadores,

encontrándose su centro de trabajo en Zaragoza, que los contratos de trabajo fueron firmados en dicha ciudad y que en esa misma ciudad se confeccionan las nóminas y se guardan las correspondientes. Igualmente inconsistente, desde el punto de vista probatorio, es la referencia a las llamadas telefónicas a una asesoría de Zaragoza, que, supuestamente, realiza gestiones para ENTIDAD 1.

Como hemos dicho antes cada una de las dos Administraciones ha de probar lo que a su derecho convenga. La Diputación Foral de Bizkaia ha intentado probar que el cambio de domicilio ha de retrotraerse al 1 de enero de 2007 y no lo ha conseguido; por su parte, la AEAT ha tratado de desvirtuar ese intento de la Diputación Foral de Bizkaia y lo ha conseguido, pues ha puesto en evidencia la endeblez probatoria de las alegaciones de ésta. Lógicamente, como no podía ser de otra forma, la AEAT se apoyó en la declaración de cambio de domicilio presentada por la entidad, extremo que no ha logrado desacreditar la Diputación Foral de Bizkaia, a tenor de lo que antes hemos dicho. Es más, esa declaración de cambio de domicilio del 6 de agosto de 2008, es coherente con otros datos que han sido aducidos por la AEAT cuales son que en el Registro Mercantil de Zaragoza consta como domicilio de la entidad el de DOMICILIO 2 de Zaragoza desde el 6 de agosto de 2008 y no antes, y también que en esa fecha, la de 6 de agosto de 2008, es cuando se eleva a escritura pública el nombramiento de NOMBRE Y APELLIDOS 2 como administrador único de la empresa, datos ambos que, unidos al anterior, interpretamos como indicativos de que esa fecha del cambio de domicilio fiscal es real. El propio comportamiento de la entidad ENTIDAD 1 en el marco de este proceso avala la posición de la AEAT. La entidad no se ha pronunciado, expresamente, sobre la polémica que mantienen ambas Administraciones (se ha limitado a insistir en que aún no se ha producido la devolución de las cuotas soportadas deducibles en 2007), pero su silencio, sobre esta cuestión, viene a reafirmar, tácitamente, que dicho cambio de domicilio se produjo en la fecha en que presentó la declaración y no en otra anterior. La carga de la prueba es clave cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes y, puesto que es la Diputación Foral de Bizkaia la que pretende probar que el

cambio de domicilio ha de retrotraerse al 1 de enero de 2007, si no lo logra, como es el caso, sobre ella han de recaer las consecuencias desfavorables para sus pretensiones.

En su virtud la Junta Arbitral

ACUERDA

Que no procede retrotraer al 1 de enero de 2007 el cambio de domicilio desde Bilbao, DOMICILIO 1, a Zaragoza, DOMICILIO 2, realizado por ENTIDAD 1.