

<b>JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO</b> <b>Conflicto:</b> 100/2011 <b>Administraciones afectadas:</b> Diputación Foral de Gipuzkoa Administración del Estado <b>Objeto:</b> Fecha efectos traslado domicilio fiscal.
---

## **Resolución R11/2016**

### **Expediente 100/2011**

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**

en el procedimiento iniciado el 25 de noviembre de 2011 por parte de la Administración tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa frente a la Administración tributaria del Estado ante la discrepancia acerca de la competencia "para llevar a cabo la exacción por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a la autoliquidación del tercer trimestre del ejercicio 2010, modelo 300, por importe de IMPORTE 1 euros, por Retenciones de Capital Inmobiliario, correspondiente a la autoliquidación del tercer trimestre del ejercicio 2010; modelo 115, por importe de IMPORTE 2 euros, presentadas ambas ante la AEAT por el obligado tributario ENTIDAD 1 "(N.I.F. (LNNNNNNNN))", tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 100/2011, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

## I. ANTECEDENTES

1.- ENTIDAD 1 (en lo sucesivo, la entidad), que tuvo en el ejercicio 2009 un volumen de operaciones inferior a 7 millones de euros cambió su domicilio, acordado por su Junta General, el día 1 de julio de 2010 y elevado a escritura pública el día 30 de julio de 2010, desde DOMICILIO 1, en el municipio de MUNICIPIO 1 (Zaragoza), a DOMICILIO 2, en el municipio de MUNICIPIO 2 (Gipuzkoa).

2.- La entidad presentó el 17 de diciembre de 2010 ante la AEAT modelo 036 de declaración censal, mediante el que comunicaba el traslado de su domicilio fiscal desde territorio común (Zaragoza) al territorio foral de Gipuzkoa. El 27 de diciembre de 2010 también comunicó a la DFG mediante el modelo 036 de declaración censal dicho cambio de domicilio.

3.- La entidad presentó el 20 de octubre de 2010 ante la AEAT sendas autoliquidaciones del IVA (Modelo 303) y de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos (modelo 115), correspondientes al tercer trimestre del ejercicio 2010, con un resultado a ingresar de IMPORTE 1 euros y de IMPORTE 2 euros respectivamente.

4.- El 9 de junio de 2011 la entidad dirigió a la AEAT dos escritos, uno relativo a la autoliquidación del IVA y otro relativo a la retenciones sobre rendimientos inmobiliarios, ambos referidos al tercer trimestre de 2010, en los que manifestaba, entre otras cuestiones, que había trasladado su domicilio a Gipuzkoa el 1 de julio de 2010, que había presentado las referidas declaraciones a la AEAT, aunque, habiendo cambiado su domicilio fiscal a Gipuzkoa, debía haberlas presentado ante dicha Hacienda Foral, por lo que solicitaba que la AEAT transfiera los importes anteriormente indicados a la DFG.

**5.-** La entidad presentó el 10 de junio de 2011 ante la DFG sendos escritos en los que le comunicaba, entre otras cuestiones, que había solicitado a la AEAT que transfiera los importes antes referidos.

**6.-** El 20 de junio de 2011 la AEAT dictó dos acuerdos desestimatorios en relación a las antedichas rectificaciones de autoliquidaciones por estimar que el cambio de domicilio surtió efectos ante la AEAT el 17 de diciembre de 2010, es decir, cuando la entidad presentó ante ella la correspondiente declaración censal.

**7.-** El 26 de julio de 2011 la entidad presentó ante la AEAT sendos recursos de reposición frente a los acuerdos citados que fueron desestimados el 16 de septiembre de 2011.

**8.-** El 28 de julio de 2011 la entidad comunicó a la DFG la interposición de dichos recursos mediante sendos escritos, con fecha de registro de entrada en el Departamento de Hacienda y Finanzas de ese mismo día.

**9.-** El 28 de septiembre de 2011 la DFG dirigió sendos escritos a la AEAT por los que requería de inhibición respecto de la competencia para la exacción del IVA del tercer trimestre del año 2010 y para la exigencia de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rentas o rendimientos procedentes del arriendo o subarriendo de inmuebles urbanos del tercer trimestre del año 2010, correspondientes a ENTIDAD 1,

**10.-** A través de dos escritos de fecha 27 de octubre de 2011 la AEAT notificó a la DFG el día siguiente el rechazo a los requerimientos de inhibición efectuados por dicha Hacienda, cuyo contenido resumimos a continuación.

**11.-** En el relativo a la exacción del IVA indica, en síntesis, lo siguiente:

- El artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado mediante Real Decreto 1760/2007, señala en su apartado 1 que en los conflictos que se planteen entre las Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento 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, 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”

- El 10 de junio de 2011 el obligado tributario presentó a la DFG escrito en el que exponía, entre otras cuestiones: "Que con fecha 9 de junio de 2011, ENTIDAD 1 ha presentado ante la AEAT un escrito a través del cual se solicita que la AEAT transfiera a la DFG el importe de IMPORTE 1 euros ingresado a través del Modelo 303 de autoliquidación del IVA correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2010".
- La DFG conocía, por tanto, el acto que a su juicio vulnera puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico desde al menos el 10 de junio de 2011, es decir, que al haber presentado la DFG el requerimiento de inhibición a la AEAT el 28 de septiembre de 2011, más de tres meses y medio después de dicho conocimiento, ha excedido ampliamente el plazo de los dos meses que indica el Reglamento.

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

**12.-** En el relativo a las retenciones de rendimientos de capital mobiliario se indica, básicamente, lo mismo, si bien, como es lógico, en este caso se precisaba que el acto que la DFG conocía desde el día 10 de junio de 2011 era el presentado con fecha 9 de junio de 2011 por ENTIDAD 1 ha presentado ante la AEAT a través del cual se solicita que esta transfiera a la DFG el importe ingresado a través del Modelo 115, en concepto de retenciones en concepto de capital inmobiliario correspondiente al tercer trimestre de 2010.

**13.-** En ambos casos la AEAT rechazó el requerimiento de inhibición por haber sido realizado de manera extemporánea por la DFG y, además, en uno de ellos, "por considerar que, como el obligado tributario no comunicó el traslado de su domicilio fiscal de territorio común a foral hasta el mes de diciembre de 2010, la Administración competente para la exacción del IVA del tercer trimestre de 2010 era la estatal", y, en el otro, "por considerar que, puesto que el obligado tributario no comunicó el traslado de su domicilio fiscal de territorio común al foral hasta el mes de diciembre de 2010, la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta correspondiente a rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos del tercer trimestre de 2010 era la estatal".

**14.-** El 25 de noviembre de 2011 la DFG presentó el correspondiente conflicto ante la Junta Arbitral, en el que argumentó con detalle sobre la extemporaneidad, y sobre el cambio de domicilio.

**15.-** Con respecto a la extemporaneidad sostuvo la DFG:

- De la lectura del artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, anteriormente transcrito, "claramente se desprende que el acto vulnerador del Concierto Económico, que marca el "dies a quo", para la realización del correspondiente requerimiento de inhibición entre Administraciones, obviamente debe de tratarse de un acto de la Administración a la que se va a dirigir dicho requerimiento, en este caso, debe tratarse de un acto de la Administración del Estado"
- Los antedichos escritos presentados con fecha 10 de junio de 2011, "son, sin embargo, escritos del obligado tributario en los que únicamente se pone de manifiesto que se ha efectuado ante la Administración del Estado una solicitud de rectificación de determinadas autoliquidaciones y de transferencia de los importes derivados de las mismas"
- Por tanto, "el acto que hay que entender que vulnera los puntos de conexión del Concierto Económico no es la solicitud efectuada por el obligado tributario sino su rechazo por parte de la Administración del Estado".
- La desestimación de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y transferencia de los importes correspondiente tuvo lugar el 20 de junio de 2011, pero de ello no tuvo conocimiento la DFG hasta el 28 de julio de 2011 a través de sendos escritos registrados ese día en su Departamento de Hacienda y Finanzas.

Es, por consiguiente, el 28 de julio de 2011 cuando la DFG tiene conocimiento del acto o actos que a su juicio invaden su competencia al vulnera los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, y, siendo así, notificados a la AEAT los requerimientos aludidos por parte de la DFG el 28 de septiembre de 2011, procede rechazar la extemporaneidad de su realización puesto que sí se han presentado dentro del plazo de dos meses que fija el reglamento de la Junta Arbitral.

En apoyo de sus argumentos la DFG menciona, específicamente, la Resolución de 3 de noviembre de 2009, recaída en el conflicto 11/2007, de la Junta Arbitral del Convenio Económico, la SAN de 20 de septiembre de 2005, caso ENTIDAD 2, y la STS de 13 de abril de 2011 que desestima el recurso de casación interpuesto contra ella.

**16.-** En relación con el fondo del conflicto la DFG argumenta, resumidamente, de la forma siguiente:

- Con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, la regla tercera contenida en el artículo 27.Uno del Concierto Económico, dispone:

"Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 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 lo atinente a las retenciones de capital inmobiliario, el artículo 11.Uno del Concierto Económico dispone:

Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su respectiva naturaleza, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencial habitual o domicilio fiscal en el País Vasco".

- Por otra parte, el primer párrafo del artículo 43.Siete del Concierto Económico prevé:

“Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento".

- No contiene el Concierto Económico ninguna regla relativa al lugar en el que una persona jurídica debe cumplir sus obligaciones tributarias en los supuestos de cambio de domicilio fiscal cuando dicho domicilio actúe como punto de conexión. No obstante, la Junta Arbitral, en diversas resoluciones, como el TS (entre otras SSTs de 10 y 17 de junio de 2010) declaran que procede aplicar analógicamente a las personas jurídicas la regla prevista para las personas físicas y, en consecuencia, el cambio de domicilio fiscal afectado por una persona jurídica, cuando actúe como punto de conexión, produce efectos inmediatos en el ámbito del Concierto Económico.

Con respecto a la determinación de la fecha a partir de la cual cabe entender que ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en Gipuzkoa a efectos de lo previsto en el Convenio Económico, la DFG dirige su argumentación en una doble dirección, y por ello, en primer lugar, expondremos su criterio acerca de cuándo se entienden

domiciliadas en el País Vasco las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades, y, en segundo lugar, su rechazo a la tesis de la AEAT de que el cambio de domicilio no surte efectos hasta el momento de comunicación.

En relación con la primera cuestión, acerca de si el 1 de julio de 2010, fecha en la cual según la entidad tuvo lugar el cambio a Gipuzkoa de su domicilio, pasó a centralizar en él la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, la DFG sostiene:

- La letra b) del artículo 43. Cuatro del Concierto Económico dispone que a los efectos de éste, "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" (...)
- La noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" se pasó a llevar desde Gipuzkoa a partir de la indicada fecha, el 1 de julio de 2010, según se desprende de la documentación aportada por la entidad, así como de los datos obrantes en la DFG, que se concretan en lo siguiente:
  - a) El lugar de celebración de las reuniones del Consejo de Administración y de la Junta Universal a partir del 1 de julio de 2010 se corresponde con el domicilio sito en DOMICILIO 2 MUNICIPIO 2, en Gipuzkoa
  - b) En el mes de julio de 2010 el número de trabajadores asignados al centro de trabajo situado en Gipuzkoa ascendía a 24, cuando en la misma fecha únicamente quedaban asignados al centro de trabajo de Zaragoza 3 trabajadores

c) Los miembros del equipo directivo y de administración (gerente, director financiero y director de producción/compras) residen en 2010 en diferentes localidades de Gipuzkoa.

d) Desde el 1 de julio de 2010 la contabilidad de la entidad se lleva desde MUNICIPIO 3 (Gipuzkoa) y es allí donde se encuentran los libros oficiales.

Finalmente, en relación con la segunda cuestión, esto es, si el cambio de domicilio no surte efectos hasta el momento de comunicación, la DFG argumenta:

a) No cuestiona que la entidad comunicó el cambio de domicilio tardíamente a la AEAT, pero no comparte la tesis de ésta de que dicho cambio de domicilio no surte efectos frente a ella hasta el momento de su comunicación, puesto que:

"la Ley General y la correlativa Norma Foral General Tributaria, vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, regulan las relaciones tributarias entre Administración y obligados tributarios, sin que puedan extrapolarse sus efectos a las relaciones entre Administradores. No es la LGT sino la Ley 12/2002, que aprueba el Concierto Económico, la que debe determinar qué efectos debe tener en las relaciones entre las Diputaciones Forales y la Administración del Estado la comunicación o falta de comunicación, en su caso, por parte de los obligados tributarios de sus cambios de domicilio fiscal" (el subrayado es de la propia DFG).

b) El artículo 43. Cinco del Concierto Económico dispone que "los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (...) vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este impuesto". Este artículo no

incluye "ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas que, consecuentemente, debe producir efectos inmediatos desde que tiene lugar".

- c) Todo ello; concluye la DFG, "con independencia de las sanciones que pudieran proceder como consecuencia del incumplimiento de la obligación de presentar en plazo la oportuna declaración censal (modelo 036), aspecto éste de índole formal que, en su caso, habría de ser objeto de subsanación, sin que quepa considerar que incide en la validez del cambio de domicilio efectuado en lo que afecta al presente conflicto".

Es por todo ello, por lo que solicita de la Junta Arbitral que dicte una resolución "por la que se declare a la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para llevar a cabo la exacción por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a la autoliquidación del tercer trimestre del ejercicio 2010, modelo 300, por importe de IMPORTE 1 euros, y por el concepto del Impuesto sobre Retenciones de Capital Inmobiliario, correspondiente a la autoliquidación del tercer trimestre del ejercicio 2010, modelo 115, por importe de IMPORTE 2 euros, presentadas ambas en la AEAT por el obligado tributario ENTIDAD 1 "(N.I.F. (LNNNNNNNN))", que, en consecuencia, deberán ser transferidas a la misma".

**17.-** El 14 de febrero de 2012 se registró ante la Junta Arbitral un escrito, fechado el anterior 7 de febrero, del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco, tras tener conocimiento del planteamiento del conflicto, en el que solicita que una vez haya sido resuelto se le comunique el correspondiente acuerdo, amparándose para ello en el artículo 66.2 del Concierto Económico, al tiempo que comunica que con dicha fecha se ha suspendido las correspondientes actuaciones de reclamación que ante él se venían sustanciando.

**18.-** La Junta Arbitral en sesión de 19 de junio de 2015 acordó admitir a trámite el conflicto, notificándole su admisión a las Administraciones tributarias en conflicto,

así como a la entidad al objeto de que, conforme al apartado 4 del artículo 16 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral, formulen en el plazo de un mes cuantas alegaciones tengan por conveniente.

**19.-** Personada en el presente conflicto la AEAT en su condición de Administración interesada, mediante un escrito de su Director General de 7 de abril de 2015, registrado de entrada el siguiente día 10, formula sus alegaciones, que estructura en torno a dos ejes: uno, la extemporaneidad de los requerimientos de inhabilitación; y dos, la efectividad del cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas.

**20.-** Resumiremos dichas alegaciones en el mismo orden de exposición seguido por parte de la AEAT.

En relación con la extemporaneidad, tras referirse al artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, hace pivotar su alegación sobre actos diferentes a los mencionados en su escrito de oposición a la inhabilitación.

Efectivamente, ahora dice:

- "el obligado tributario interpuso el 26/07/2011 sendos recursos de reposición contra los acuerdos de la AEAT denegatorios de las rectificaciones de las autoliquidaciones de los modelos 303 y 115 del tercer trimestre del año 2010.
- En el Antecedente de Hecho 5º del escrito de planteamiento de conflicto se dice que el obligado "comunicó a esta Administración la interposición de dichos recursos de reposición mediante escritos, con fecha de registro de entrada en el Departamento de Hacienda y Finanzas el 28 de julio de 2011 (...)".

- Por tanto, la DFG supo del acto que según su criterio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, el 28 de julio de 2011.
- El artículo 13.1 del RJACE especifica que el inicio del cómputo del plazo para efectuar el requerimiento de inhibición es "desde la fecha que se tuviera conocimiento". Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 5.1 del Código Civil el plazo habría de computarse desde el mismo día en que se produzca esa toma de conocimiento; sin excluirlo del cómputo.
- En el fundamento de Derecho Segundo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2013 (recurso de casación núm. 1539/2011) que se adjunta como Anexo II, se recoge el criterio jurisprudencial de que el plazo no culmina el día de la misma fecha que el inicio del cómputo, sino el inmediatamente anterior, pues en caso contrario, el plazo sería el señalado en meses y un día adicional.
- Por tanto, el plazo finaliza el día anterior a los dos meses posteriores al día en que se tiene conocimiento. En definitiva, el cómputo debe efectuarse de fecha a fecha menos un día.
- Trasladado lo hasta ahora expuesto al presente caso, si la DFG tuvo el aludido conocimiento el 28 de julio de 2011, fue en dicha fecha cuando se inició el plazo de dos meses para efectuar el requerimiento de inhibición, plazo que finalizaba el 28 de septiembre de 2011 y como éste se realizó el mismo día 28 de septiembre, esta parte estima que fue extemporáneo".

En relación con la efectividad del cambio de domicilio fiscal de la entidad sostiene, tras la reseña de los preceptos aplicables al caso (artículos 11. Uno, 27.Uno; 43.Cuatro, Cinco y Siete del Concierto Económico, es decir, los mismos invocados en su favor por la DFG, señala lo siguiente:

- El artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que "los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla dicho deber de comunicación".
- Ese precepto legal es desarrollado por el artículo 17 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, señaladamente, interesa para la AEAT lo dispuesto en sus apartados 1 y 3.
- En parecidos términos se pronuncia la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en concreto su artículo 48.3, según el cual:
- "Los obligados tributarios deberán declarar su domicilio a la Administración tributaria.
- Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 43 del Concierto Económico, cuando un obligado tributario cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria".
- La lectura de tales preceptos conduce a la AEAT a sostener; en primer lugar, que:

- "(..) si bien es cierto que el artículo 43 del Concierto Económico sitúa el domicilio fiscal de una entidad allí donde se encuentre su gestión administrativa y dirección de sus negocios, no lo es menos que en caso de existir un cambio de domicilio fiscal dicho cambio no tendrá ningún efecto ante la Administración tributaria en tanto no le sea debidamente comunicado por medio de la correspondiente declaración censal, como coinciden en afirmar tanto la Ley General Tributaria como la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa",
- lo que le lleva a concluir que:
- "hasta que el obligado tributario no comunicó la modificación de su domicilio fiscal de territorio común a foral, mediante la declaración censal de fecha 17/12/2010, la Administración competente para la exacción del IVA y para la exigencia de las retenciones sobre rendimientos de capital inmobiliario era la estatal".

Por último, señala la AEAT que "ante la Junta Arbitral del Concierto se sigue el conflicto nº 33/2014 promovido por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa ante la falta de acuerdo entre las administraciones concernidas en la resolución de la consulta presentada ante la Diputación Foral de Bizkaia por la entidad ENTIDAD 3, cuyo objeto es el mismo que el del presente conflicto, esto es, la fecha de eficacia del cambio de domicilio fiscal".

**21.-** La entidad ENTIDAD 1 no ha presentado alegaciones.

**22.-** La DFG presentó alegaciones el día 13 de julio de 2015. Por lo que se refiere a la extemporaneidad, -tras hacer ver que mientras en el escrito rechazando su inhibición la AEAT se apoyaba en actos comunicados a la DFG por la entidad interesada el 10 de junio de 2011, en las alegaciones formuladas en el seno del presente conflicto se apoya en actos comunicados a la DFG por la entidad

interesada el 28 de julio de 2011-, expresa su parecer contrario al modo de computar el plazo de los dos meses contados desde esta fecha, criterio que sustenta con apoyo de la STS de 7 de octubre de 2002, que cita a su vez, la de 13 de febrero de 1998. Con respecto a la efectividad del cambio del domicilio la DFG señala que "con fecha 30 de junio de 2015 ha tenido entrada en el Registro del Departamento de Hacienda y Finanzas de esta Diputación Foral la resolución R8/2015, de 19 de junio [ENTIDAD 3], dictada por la Junta Arbitral en dicho conflicto, resolución en la que la Junta Arbitral comparte y corrobora las consideraciones efectuadas por esta Diputación Foral en el conflicto que ahora nos ocupa"; así como "la Resolución R12/2015 de 19 de junio, que igualmente ha tenido entrada en el Registro del Departamento de Hacienda y Finanzas de esta Diputación Foral con fecha 30 de junio de 2015".

**23.-** La AEAT no ha presentado alegaciones.

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

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**1.-** La primera cuestión que debemos resolver es la relativa a la extemporaneidad alegada por la AEAT. Como se ha indicado en los antecedentes, en sendos escritos, fechados el 28 de octubre de 2011, de la AEAT respondiendo a sendos requerimientos de inhibición fechados el 28 de septiembre de 2011, referidos al IVA, tercer trimestre de 2010, y a retenciones sobre el capital inmobiliario, también tercer trimestre de 2010, sostuvo que ambos incumplirán lo dispuesto en el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, que indica que:

"En los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

1. Como requisito previo 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 ésta 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 ese sentido, la AEAT aducía que la DFG conocía el acto que a su juicio vulnera puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico desde al menos el 10 de junio de 2011, fecha en la cual la entidad presentó a la DFG dos escritos: uno, en el que exponía, entre otras cuestiones, "que, con fecha 9 de junio de 2011, ENTIDAD 1 ha presentado ante la AEAT un escrito a través del cual se solicita que la AEAT transfiera a la DFG el importe de IMPORTE 1 euros ingresado a través del modelo 303 de autoliquidación del IVA correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2010"; y otro, en el que exponía, entre otras cuestiones, "que, con fecha 9 de junio de 2011, ENTIDAD 1 ha presentado ante la AEAT un escrito a través del cual se solicita que la AEAT transfiera a la DFG el importe ingresado a través del Modelo 115, que se hace referencia en el Expositivo IV anterior", es decir, el modelo de retenciones e ingresos cuenta sobre rendimientos procedentes del arriendo y subarriendo de inmuebles urbanos, correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2010, con un resultado a ingresar de IMPORTE 2 euros.

A la vista de ello, aduce que al haber presentado la DFG dichos requerimientos de inhibición "a la AEAT el 28 de septiembre de 2011, como paso previo para el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral utilizado, más de tres meses y medio después de dicho conocimiento, ha excedido ampliamente el plazo de los dos meses que indica el Reglamento".

2.- Ello no obstante, no es preciso que nos detengamos en analizar esos argumentos relativos a la extemporaneidad de ambos requerimientos, puesto que una vez planteado el conflicto y ya en el marco del mismo abandona esa línea argumental. Insiste la AEAT en la extemporaneidad de los dos requerimientos, pero por otras razones. Efectivamente, en su escrito de 7 de abril de 2015 sostiene:

- "el obligado tributario interpuso el 26/07/2011 sendos recursos de reposición contra los acuerdos de la AEAT denegatorios de las rectificaciones de las autoliquidaciones de los modelos 303 y 115 del tercer trimestre del año 2010.
- En el Antecedente de Hecho 5º del escrito de planteamiento de conflicto se dice que el obligado "comunicó a esta Administración la interposición de dichos recursos de reposición mediante escritos, con fecha de registro de entrada en el Departamento de Hacienda y Finanzas el 28 de julio de 2011 (...)".
- Por tanto, la DFG supo del acto que según su criterio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, el 28 de julio de 2011.
- El artículo 13.1 del RJACE especifica que el inicio del cómputo del plazo para efectuar el requerimiento de inhibición es "desde la fecha que se tuviera conocimiento". Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 5.1 del

Código Civil el plazo habría de computarse desde el mismo día en que se produzca esa toma de conocimiento, sin excluirlo del cómputo.

- En el fundamento de Derecho Segundo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2013 (recurso de casación núm. 1539/2011) que se adjunta como Anexo II, se recoge el criterio jurisprudencial de que el plazo no culmina el día de la misma fecha que el inicio del cómputo, sino el inmediatamente anterior, pues en caso contrario, el plazo sería el señalado en meses y un día adicional.
- Por tanto, el plazo finaliza el día anterior a los dos meses posteriores al día en que se tiene conocimiento. En definitiva, el cómputo debe efectuarse de fecha a fecha menos un día.
- Trasladado lo hasta ahora expuesto al presente caso, si la DFG tuvo el aludido conocimiento el 28 de julio de 2011, fue en dicha fecha cuando se inicio el plazo de dos meses para efectuar el requerimiento de inhibición, plazo que finalizaba el 28 de septiembre de 2011 y como éste se realizó el mismo día 28 de septiembre, esta parte estima que fue extemporáneo".

**3.-** Anticipamos, tras la lectura de la citada sentencia, que nuestra conclusión difiere de la sostenida por la AEAT. Efectivamente, según la propia sentencia, si bien el cómputo del plazo se inicia el día siguiente al de la notificación del acto expreso, no culmina el mismo día de la fecha que el del inicio del cómputo, sino el inmediatamente anterior. Si, como es el caso, la AEAT, acepta que la fecha de la indicada comunicación es el 28 de julio de 2011, el cómputo del plazo se inicia el siguiente día, el 29 de julio de 2011, y termina dos meses después, no el mismo día de la fecha del inicio del cómputo, el 29 de septiembre de 2011, sino el inmediatamente anterior, el 28 de septiembre de 2011. Como quiera la AEAT no discute que el conflicto se planteó ante este Junta Arbitral, el 28 de septiembre, habremos de concluir que se planteó dentro de plazo.

4.- A esta solución llegamos, teniendo en cuenta, por un lado, que el artículo 8 del Reglamento de la Junta Arbitral dispone, que "en todo lo referente a las convocatorias, constitución, sesiones, adopción de resoluciones, régimen de funcionamiento y procedimiento de la Junta Arbitral se estará a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de las particularidades que puedan resultar del presente Reglamento"; por otro, que la recién mencionada Ley refiriéndose al cómputo del plazo establece en su artículo 48.2 que *"si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes"*, y, en tercer lugar porque, como declara la STS de 13 febrero 1998 (fundamento jurídico segundo), "aun cuando la redacción del artículo 59 de la anterior LPA provocó inicialmente declaraciones contradictorias, puesto que disponía que los plazos habían de computarse siempre a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto y podía dudarse si la fecha final era la correspondiente a «ese día siguiente», hace tiempo que la jurisprudencia es contante, consolidada y concluyente al señalar que en orden a la regla «de fecha a fecha», para los plazos señalados por meses o por años el «dies ad quem», en el mes de que se trate es el equivalente al de la notificación o publicación. En síntesis este criterio que luego sería acogido por el art. 48.2 y 4, párrafo segundo de la Ley 36/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común puede resumirse, incluso antes de esta Ley, en los siguientes términos: «en los plazos señalados por meses, y aunque el cómputo de fecha a fecha se inicie al día siguiente al de la notificación o publicación, el día final de dichos plazos será siempre el correspondiente al mismo número ordinal del día de la notificación o publicación del mes o año que corresponda (SSTS 25 mayo y 21 noviembre 1985,

24 marzo y 26 mayo 1986, 30 septiembre y 20 diciembre 1988, 12 mayo 1989, 2 abril y 30 octubre 1990; 9 enero y 26 febrero 1991; 25 octubre, 19 julio y 24 noviembre 1995; y 16 julio y 2 diciembre 1997, entre otras muchas", línea jurisprudencial que, como señala la STS de 28 de diciembre de 2005 (fundamento jurídico quinto), "con posterioridad a la reforma del artículo 48 de la LRJ-PAC por la Ley 4/1999, de 13 de julio «es doctrina mayoritaria y, en todo caso, actual de este Tribunal Supremo que (a fin de que no se compute dos veces una misma fecha) el plazo se cuenta desde el día siguiente a la notificación de la resolución que se pretende recurrir y termina el día en que se cumple el mes pero contado desde la misma fecha de la notificación. (Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 1999, 25 de octubre de 1995 y todas las en ella citadas; de 9 de enero de 1991 y de 18 de febrero de 1994; y auto de 30 de octubre de 1990 que «es doctrina mayoritaria y, en todo caso, actual de este Tribunal Supremo que (a fin de que no se compute dos veces una misma fecha) el plazo se cuenta desde el día siguiente a la notificación de la resolución que se pretende recurrir y termina el día en que se cumple el mes pero contado desde la misma fecha de la notificación.

**5.-** La AEAT ha fiado toda su suerte en el presente conflicto, en cuanto a la cuestión de fondo, exclusivamente a la falta de comunicación del cambio de domicilio, no cuestionando que sea en Gipuzkoa donde la entidad tiene centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, por eso nos centraremos solo en aquella, y lo haremos trasladando al caso el criterio de la Junta Arbitral establecido en las resoluciones R8/2015 y R12/2015 de 19 de junio, y más recientemente en las resoluciones R6/2016 y R7/2016, de 4 de mayo.

**6.-** Coinciden las Administraciones enfrentadas en identificar la normativa del Concierto Económico que resulta aplicable (los artículos 11, 27 y 43 CE), así como la raíz y el núcleo de la controversia origen del conflicto [la significación y los diferentes efectos que una y otra atribuyen al momento de cumplimiento del deber que la Ley 58/2003, General Tributaria (artículo 48.3) y la Norma Foral General

Tributaria de Gipuzkoa (artículo 48.3) imponen a los obligados tributarios de "declarar" o "comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria que corresponda" (artículo 48.3 LGT)]; coincidiendo la normativa tributaria general y foral en señalar que "el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación" (artículo 48.3 LGT); "sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración tributaria hasta tanto se presente la citada declaración tributaria" (artículo 48.3 NFGT de Gipuzkoa).

7.- El problema así planteado presenta una doble dimensión o perspectiva, la sustantiva y la probatoria, y, por lo tanto, su resolución pasa por diferenciar ese mismo doble plano no destacado por las Administraciones enfrentadas.

Un primer plano, material o sustantivo, que atiende a la realidad y efectividad del domicilio fiscal, en este caso, de ENTIDAD 1; esto es, al lugar en el que la entidad tiene efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Domicilio fiscal que es único, y no múltiple, y en cada caso el que efectivamente es, dependiendo únicamente de las circunstancias fácticas legalmente determinantes de su fijación; pues como ha venido sosteniendo la Administración del Estado en otros conflictos ya resueltos por esta Junta Arbitral, "el domicilio fiscal es un concepto jurídico que responde a circunstancias de hecho (...); el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva" (Cfr; Resoluciones R14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010 y R 7/2014, de 19 de diciembre; expediente 33/2010. También en otros conflictos la Administración del Estado ha mantenido, con razón, que "el Concierto atribuye la competencia normativa y de inspección a una u otra Administración en función de diversas circunstancias (domicilio fiscal, volumen de operaciones, proporción del volumen de operaciones) que son declaradas por el obligado tributario y que, lógicamente, la Administración Tributaria del Estado [o, en su caso, la Administración Foral correspondiente] puede comprobar"; concluyendo que "es la

Ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de la competencia, siendo éste únicamente quien declara las circunstancias en base a las cuales se atribuye" (Cfr; Resolución R17/2012, de 29 de noviembre, expediente 17/2010, Fundamento Segundo).

Un segundo plano, situado en el terreno probatorio, que atiende a la necesidad de las Administraciones tributarias de justificar, como antecedente y presupuesto legitimador de su competencia, el domicilio fiscal de los obligados tributarios cuando este constituya el criterio de atribución o delimitación de competencias entre la Hacienda Estatal y la Foral; debiendo para ello verificar que concurren en su ámbito territorial las circunstancias fácticas determinantes del domicilio fiscal, en este caso, de las personas jurídicas. El domicilio fiscal en el Concierto Económico se estructura en función de elementos fácticos cuya concurrencia debe comprobarse en cada supuesto, precisamente para verificar la realidad y efectividad del domicilio declarado y de los cambios de domicilio fiscal que, en su caso, se produzcan, así como el momento a partir del cual tales cambios deben entenderse producidos. En la perspectiva probatoria el problema no está, pues, en determinar cuándo se produce materialmente el cambio de domicilio fiscal, sino a partir de cuándo las Administraciones afectadas por el cambio de domicilio pueden considerarlo producido.

**8.-** En el plano sustantivo, el domicilio fiscal es un concepto normativo que en uso de su libertad de configuración el legislador define como "el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria" (artículo 48.1 LGT y artículo 48.1 NFGT de Gipuzkoa). El Concierto Económico no contiene definición o concepto alguno del domicilio fiscal, al que contempla únicamente desde una perspectiva competencial en cuanto punto de conexión y elemento esencial en el sistema de atribución y reparto territorial del poder tributario y de las competencias de exacción entre la Hacienda Pública estatal y la Administración del Estado y las de los Territorios Históricos del País Vasco. Así se desprende del propio tenor literal de su artículo 43. Cuatro, según el cual "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 los que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

Tanto en el Concierto Económico como en la normativa tributaria estatal (artículo 48.2 LGT) y foral (artículo 48.2 NFGT de Gipuzkoa), el legislador hace coincidir el domicilio social, es decir, el voluntariamente elegido por la persona jurídica, con el domicilio fiscal; de ahí que "lo propio, lo que debería ser, es que domicilio social y domicilio fiscal coincidieran, puesto que la ubicación del domicilio social resulta trascendente en muchos aspectos, en tanto que incide directamente en la esfera mercantil determinando, por ejemplo, el Registro Mercantil donde corresponde inscribir la sociedad, en el fuero jurisdiccional, relaciones tributarias o la normativa local o autonómica aplicable. En definitiva, el domicilio social de una empresa es el lugar en el que va a centrar su actividad, gestión o administración y que consta en los Estatutos Sociales inscritos en el Registro Mercantil" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, rec. núm. 538/2012, FJ 5º). Pero resulta evidente que la identificación legal del domicilio social con el domicilio fiscal no es incondicionada sino que se supedita a un requisito esencial: que en el domicilio social de la entidad "esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios". De forma que como ha venido reiterando esta Junta Arbitral "[a] la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios (...) [Por ello] la localización del domicilio fiscal (...) [es] un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar". Así se señala, entre otras, en las Resoluciones R4/2009,

de 6 de marzo, expediente 5/2008 -confirmada por STS 1341/2010, de 8 de febrero, rec. 191/2009-; R2/2013, de 25 de enero, expediente 02/2010; R3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R4/2013, de 25 de enero, expediente 04/2010; R5/2013, de 22 de febrero, expediente 05/2010; R6/2013, de 22 de febrero, expediente 06/2010.

Existe, pues, una preferencia expresa del legislador por el "domicilio efectivo", pues "cuando existe discrepancia entre el domicilio formal [de la entidad] y el lugar en el que realmente desarrolla su actividad, gestión y administración, la normativa fiscal [y la del Concierto Económico] le da preponderancia a esta situación fáctica a los efectos de fijar el domicilio fiscal, con la trascendencia que ello conlleva" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, rec. núm. 538/2012, FJ 5°).

El Tribunal Supremo ha venido resaltando "la importancia que posee la determinación del domicilio fiscal del contribuyente en relación con su situación tributaria", recordando que "las reglas (...) de fijación del domicilio fiscal tienen capital importancia por razones de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, lugar donde deben practicarse las notificaciones, relaciones de los obligados tributarios con los órganos de la Administración tributaria y determinación de la competencia de estos últimos"; naturaleza y trascendencia general que justifica que "las reglas de determinación del domicilio fiscal s[ean] imperativas (...)" (Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010, rec. 86/2009, FJ 4°; y de 5 de mayo de 2014, rec. 256/2012, FJ 4°, entre otras).

Pero importa destacar que, en el ámbito del Concierto Económico, el domicilio fiscal no sólo constituye "el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria" (artículo 48.1 LGT y artículo 48.1 NFGT de Gipuzkoa), sino que también determina la sujeción y la vinculación del obligado tributario a una u otra de las Haciendas Territoriales concertadas, al ser el domicilio fiscal punto de conexión esencial en el sistema de atribución y

distribución competencial diseñado en el Concierto; es decir, en el sistema de reparto territorial del poder tributario entre la Hacienda Pública del Estado y la de los Territorios Históricos Vascos. Se comprende así que las reglas de determinación del domicilio fiscal sean imperativas y, por lo mismo, indisponibles. De manera que igual que la determinación del domicilio fiscal y, por lo tanto, de las competencias cuya atribución y ejercicio depende del mismo, resulta indisponible para las Administraciones tributarias habida cuenta que, como la Administración del Estado ha sostenido en otros conflictos, "pretender localizar un domicilio fiscal en función del cuál es la Administración tributaria competente para devolver las cuotas del IVA soportado o para obtener el ingreso de las cuotas de IVA devengado no deja de ser una operativa como poco desleal e interesada económicamente" (Cfr., las Resoluciones R14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010 y R 7/2014, de 19 de diciembre, expediente 32/2010); tampoco puede, por identidad de razón, fiarse la determinación y el ejercicio de las competencias atribuidas en el Concierto Económico al albur del cumplimiento que el obligado tributario decida hacer del deber de comunicar el cambio de su domicilio fiscal, haciéndolas depender, a modo de fuero electivo; de la pura voluntad del interesado. Sin duda alguna "es la Ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de la competencia, siendo éste únicamente quien declara las circunstancias en base a las cuales se atribuye"; (Cfr; Resolución R17/2012, de 29 de noviembre, expediente 17/2010, Fundamento Segundo)".

**9.-** Como queda dicho, las Administraciones enfrentadas coinciden en identificar la normativa aplicable para la resolución del conflicto surgido al tiempo de su resolución (artículos 11, 27 y 43 del Concierto Económico), pero la Administración del Estado pretende interpretar e incluso integrar dichos preceptos del Concierto completándolos con la normativa interna de una y otra Hacienda Territorial, en concreto; con los artículos 48 LGT y 48 NFGT; y con base en ellos mantiene que "el concepto de "domicilio fiscal" a efectos del punto de conexión señalado en el Concierto, es el determinado en los artículos 48 de la LGT y 48 de la NFGT del Territorio Histórico de Gipuzkoa" que expresamente establecen la "cláusula de

ineficacia del cambio de domicilio fiscal, mientras este no se comunique a las Administraciones Tributarias implicadas". La Administración General del Estado defiende que la modificación del domicilio fiscal instada por un contribuyente y comunicada a ambas Administraciones afectadas, en este caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Foral de Gipuzkoa, solamente produce sus efectos a partir del momento en que se haya comunicado el mismo a las Administraciones correspondientes mediante la oportuna declaración censal, al margen de que en algún momento diferente haya concurrido la modificación de los elementos fácticos que dan lugar a la determinación del domicilio fiscal de una entidad.

Con este planteamiento la Administración del Estado elabora un concepto de domicilio fiscal, como punto de conexión del Concierto Económico, a partir de una exigencia normativa no concertada, argumentando que "el domicilio fiscal como criterio delimitador de la competencia entre la Hacienda Estatal y la Foral (...), se constituye como un elemento de hecho conceptuado en base a las circunstancias fácticas que se señalan en el Concierto", pero que "al margen del cumplimiento de dichas circunstancias como *prius habilitador*, hay que tener en cuenta también lo preceptuado por el resto de la normativa referida al domicilio fiscal, en concreto, la obligación de comunicación del domicilio fiscal a que se refiere el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, y el artículo 48.4 de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa". Con base en todo ello concluye que, aun admitiendo que sea el elemento fáctico el determinante para la regulación del domicilio fiscal, éste "debe ser comunicado a la Administración tributaria competente a través de la correspondiente declaración tributaria", de forma que "el cambio de domicilio producirá efectos para la Administración tributaria a partir del momento en que se haya comunicado el mismo" (Véanse, las resoluciones R12/2015, expediente 30/2014, FD 7º; R8/2015, expediente 33/2014, FD 8º, ambas de 19 de junio de 2015; y R16/2015, de 19 de octubre, expediente 14/2015, Antecedente 3).

Sin embargo, una cosa es que las normas del Concierto se interpreten "de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias" (artículo 2. Dos del Concierto Económico), teniendo en cuenta, claro está, la remisión que tanto la LGT (artículo 12.1) como la NFGT de Gipuzkoa (artículo 11.1) efectúa a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil; y otra bien distinta que, como parece entender en este caso la Administración del Estado, sea el Concierto Económico el que deba interpretarse a la luz de normativa tributaria interna de cada Hacienda territorial y, en su caso, integrarse con ella, cuando lo cierto es que el Concierto debe ser interpretado atendiendo fundamentalmente a sus principios, y no conforme a remisiones a normas situadas fuera del ámbito de la concertación.

Y es evidente, por otra parte, que el alcance de la concertación establecida en el Concierto Económico no puede ser alterado por medio del ejercicio de las propias competencias. No en vano, el legislador estatal se ha cuidado de señalar en el artículo 1.1 de la Ley General Tributaria que "[l]o establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco". Y desde luego que, como la DFG, entre los criterios previstos en los artículos 11, 27 y 43 del Concierto Económico no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no sea comunicado a las Administraciones; pues "del incumplimiento de un deber formal, como es la notificación del cambio de domicilio fiscal, podrían derivarse consecuencias sancionadoras, pero no puede suponer una alteración de la distribución competencial prevista en el Concierto Económico.

**10.-** El Tribunal Supremo (STS de 5 de junio de 2014, rec. 2572/2012) y la Audiencia Nacional (Sentencias de 21 de mayo de 2012, rec. 364/2011, y de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º) vienen considerando una mera obligación formal la comunicación del cambio de domicilio fiscal por parte del obligado

tributario, de modo que su incumplimiento no afecta a la realidad del cambio si este efectivamente se produce; afirmando que "la preferencia por el domicilio efectivo que se deriva del tantas veces citado precepto legal [artículo 48 Ley 58/2003, General Tributaria] no se supedita a su notificación fehaciente a la Administración" (SAN de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º). En efecto, la norma que impone a los obligados tributarios el deber de comunicar el cambio de domicilio fiscal es "una norma de protección de la Administración financiera, dirigida a procurar una gestión tributaria ágil, dispensando a la Administración de la búsqueda del domicilio real del interesado y haciendo recaer la falta de diligencia sobre el interesado que la cometió" (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2001, Rec. Núm. 1962/1996, FJ 3º). De ahí que ante la omisión deliberada o negligente por el sujeto pasivo de la obligación de comunicar el cambio de domicilio, nuestro Ordenamiento jurídico no ordene ni prevea que tal omisión deba ser sufrida por la Administración ni tampoco suplida por ella, llevando a cabo "largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función" (SSTC 133/1986, de 29 de octubre, FJ 4º, y 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2º).

También con relación al artículo 47.4 de la NFGT de Bizkaia (idéntico al artículo 48.4 de la NFGT de Gipuzkoa, y, por tanto, aplicable su doctrina el presente caso), tiene reconocido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que "las consecuencias de la falta de comunicación del cambio de domicilio limita la Norma Foral a que a efectos de notificaciones se podrá tener por subsistente el anterior, limitación esta que obedece a que será la Ley del Concierto y las que regulen los distintos tributos y obligaciones tributarias formales las que puedan concretar los efectos sustantivos a que pudiese haber lugar, y limitación que es también coherente con el concepto y finalidad del domicilio que mantiene la propia Norma Foral (...). Por lo demás, la Norma Foral no impone que se mantenga el domicilio anterior en todo caso a efecto de notificaciones sino que faculta que así sea, y esta facultad responde a la doctrina constitucional y jurisprudencial conforme a la cual la Administración habrá de intentar notificar personalmente al obligado en aquellos domicilios que le consten. En el supuesto

en estudio la omisión de comunicar la variación del domicilio fiscal no tiene trascendencia sobre el régimen sustantivo del tributo pues, como hemos visto, el cambio origina que automáticamente la exacción compete a la Administración de destino (...). Sentencias núm 561/2012, de 6 de julio, rec. 942/2010, FJ 3º, y núm. 325/2014, de 7 de julio, rec. 631/2012, FJ 3º).

Entiende por todo ello esta Junta Arbitral que la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y para exigir las retenciones e ingresos correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en el Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas; de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias (Resoluciones R8/2015 y R12/2015, de 19 de junio y R6/2016 y R7/2016, de 4 de mayo); sin perjuicio de la relevancia que, a efectos probatorios, tenga para las Administraciones interesadas la comunicación del domicilio fiscal o del cambio del mismo efectuada por el obligado tributario en la declaración censal o en cualquiera de las declaraciones que presente en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios (Cfr; Resolución R3/2016, de 12 de abril, Fundamento Séptimo).

**11.-** En efecto, desde la perspectiva probatoria, no hay que perder de vista que siendo la competencia presupuesto y requisito esencial para la validez y legalidad de los actos (recayendo sobre la Administración la carga indeclinable de probar que concurre en cada caso el presupuesto de hecho que le habilita para ejercer la legalmente atribuida), cuando el domicilio fiscal constituya punto de conexión y criterio de atribución de competencias en el ámbito del Concierto Económico la

Administración tributaria que se considere competente deberá justificar el ejercicio de su competencia acreditando en cada supuesto la concurrencia de los elementos fácticos determinantes del domicilio fiscal, en este caso, de las personas jurídicas; esto es, el lugar donde "esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios". Pero como las Administraciones desconocen, en principio, el lugar donde efectivamente concurren las circunstancias fácticas determinantes del domicilio fiscal del obligado tributario, el legislador, "dispensando a la Administración de la búsqueda del domicilio real del interesado", le impone a éste una obligación formal de información consistente en declarar o comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda (artículo 48.3 Ley 58/2003, General Tributaria y artículo 48.3 NFGT de Gipuzkoa). En el ámbito del Concierto Económico, se impone a "los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades (...) [y a] los establecimientos permanentes de entidades no residentes (...) [la obligación de comunicar] a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto" (artículo 43. Cinco).

Resulta, pues, que la Administración tributaria conoce, en principio, el domicilio fiscal del obligado tributario gracias y a través de la declaración o comunicación que este hace de su domicilio social y, en principio, la Administración habrá de estar y pasar por el domicilio declarado, no sólo por el principio de buena fe que rige las relaciones de las Administraciones públicas con los ciudadanos (artículo 3.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre), y que induce a presumir que estos cumplen correcta y legalmente sus obligaciones legales, sino también por la presunción legal de certeza y veracidad de los datos de hecho contenidos en cualquiera de las declaraciones tributarias presentadas por los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes (artículo 108.4. LGT y artículo 104.4 NFGT de Gipuzkoa); o, en fin, por la propia presunción legal de coincidencia del domicilio fiscal con el domicilio social declarado que obliga a considerar, salvo prueba en contrario, que es en el domicilio social de la

entidad donde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Pero nada de lo anterior autoriza a concluir que, en el ámbito del Concierto Económico, a la comunicación formal del domicilio fiscal o del cambio del mismo deba atribuírsele una suerte de eficacia constitutiva, como si la concurrencia de las circunstancias fácticas determinantes de su localización fuera un requisito legal necesario (*"prius habilitado"*, en los términos de la Administración del Estado), pero insuficiente para la eficacia del domicilio fiscal o del cambio del mismo, condicionada uno y otro a su comunicación formal a la Administración correspondiente.

Nada cuesta comprobar que "a los efectos del (...) Concierto Económico", los elementos fácticos necesarios y suficientes para determinar el domicilio fiscal como punto de conexión para el reparto competencial, son los establecidos en su artículo 43. Cuatro, sin que exista fundamento o razón jurídica alguna para interpretar que la eficacia del domicilio fiscal o del cambio del mismo deba diferirse al momento de cumplimiento de la obligación de comunicación que para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los establecimientos permanentes de entidades no residentes, se impone en el apartado Cinco del mismo artículo, o de las obligaciones de comunicación previstas en la normativa tributaria de las respectivas Haciendas Territoriales (LGT, NFGT y disposiciones de desarrollo); y parece razonable entender que si el Concierto Económico hubiera querido atribuirle a la comunicación del cambio de domicilio fiscal los efectos que pretende la Administración del Estado, lo hubiera establecido así expresamente.

En definitiva, el domicilio fiscal es único y en cada caso el que efectivamente es, dependiendo de las circunstancias fácticas determinantes de su fijación, sin que su realidad y efectividad se condicione a su comunicación formal a la Administración o Administraciones interesadas, que no sólo podrán comprobar la veracidad o realidad del que se venía declarando sin aguardar a que el obligado

tributario les comunique el cambio, sino que también podrán comprobar la efectividad del cambio de domicilio fiscal comunicado y acordar su retroacción, fijando el momento del pasado a partir del cual surte efecto dicho cambio y que no puede ser otro que aquél en el que concurren las circunstancias y los elementos fácticos que determinan el nuevo domicilio; teniendo reconocido esta Junta Arbitral que "la retroacción del cambio de domicilio fiscal determina el momento a partir del cual se produce, en su caso, la modificación de las competencias de las Administraciones tributarias concurrentes sobre el obligado tributario interesado" (Resoluciones R16/2012, de 29 de noviembre, expediente 24/2010, FD 3º; R18/2012, de 27 de diciembre, expediente 19/2010; FD 8º).

**12.-** No puede perderse de vista, en fin, que es el propio Concierto Económico el que prevé que cuando "las personas físicas residentes en territorio común o foral (...) pas[en] a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando esta actúe como punto de conexión, a partir de este momento" (artículo 43. Siete); habiendo mantenido el Tribunal Supremo que "una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio" (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2011, rec. núm. 538/2009, FJ .4º).

En el ámbito del Concierto Económico, pues, las Administraciones tributarias no están condicionadas en el ejercicio de sus competencias a la comunicación que el sujeto pasivo haga de su domicilio fiscal o del cambio del mismo. El domicilio fiscal es el que es desde el momento en que se producen las

circunstancias fácticas que lo determinan, y deja de serlo a partir de que tales circunstancias se producen en otro lugar; y es la concurrencia de tales circunstancias la que determina el momento del comienzo o del cese de la competencia para la exacción de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal como punto de conexión para la atribución o distribución de competencias.

Ahora bien, en el terreno probatorio, en virtud de la presunción legal de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las declaraciones tributarias (entre ellas, la declaración censal del domicilio fiscal), las Administraciones deberán dar por cierto y estar al domicilio fiscal declarado, pero nada impide que si dudan de su realidad y efectividad, o si consideran que concurre el supuesto de hecho constitutivo de un Cambio de domicilio fiscal no existiendo la comunicación preceptiva del obligado tributario, puedan iniciar las actuaciones de comprobación que correspondan para rectificar el domicilio fiscal y/o modificar (anticipándolo o difiriéndolo) el momento del cambio de domicilio. De modo que, sólo destruyendo la presunción de certeza de la declaración podrá desvirtuarse la eficacia del domicilio fiscal declarado, aportando la prueba en contrario a través de los procedimientos y formas legalmente establecidos.

En su virtud, la Junta Arbitral

## **ACUERDA**

**1º.-** La Diputación Foral de Gipuzkoa es competente para llevar a cabo la exacción por el concepto de impuesto sobre el valor añadido, correspondiente a la autoliquidación el tercer trimestre del ejercicio 2010, y también lo es para exigir las retenciones e ingresos a cuenta relativas a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles correspondientes a la

autoliquidación del tercer trimestre del ejercicio 2010, presentadas en la AEAT por la entidad ENTIDAD 1, y, consecuentemente, deberán transferirse a la Diputación Foral de Gipuzkoa los importes ingresados en la AEAT por tales conceptos.

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

**3°.-** Notificar la presente Resolución a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Administración del Estado y a la entidad interesada.