

RESOLUCIÓN: R17/2017

EXPEDIENTE: 15/2012

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 21 de diciembre de 2017

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto; planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) que tiene por objeto determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (ENTIDAD 1). NIF: LNNNNNNNN, desde el día 9 de diciembre de 2009 y que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 15/2012, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1.- El presente conflicto se planteó por la AEAT mediante escrito de fecha 25 de abril de 2012, registrado el siguiente día 27, y fue admitido a trámite el 4 de mayo de 2016.

2.- Como se indica en dicho escrito, la AEAT notificó a la DFB el 27 de enero de 2012 propuesta de modificación del domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1, desde DOMICILIO 1 de Zaragoza a DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1 (Bizkaia), fijando la fecha de retroacción del cambio de domicilio en el 9 de diciembre de 2009.

La propuesta del cambio de domicilio iba acompañada de un informe de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Aragón, fechado el 28 de julio de 2011, y de otro informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, fechado el 23 de enero de 2012. Ambos informes recogen los resultados de diferentes actuaciones que tuvieron por objeto comprobar el domicilio fiscal del obligado tributario.

La respuesta de la DFB en la que manifiesta su desacuerdo con el cambio de domicilio propuesto, acompañado de un informe de la Inspección de la

Hacienda Foral de Bizkaia, lleva fecha de 29 de marzo de 2012, siendo remitido a la AEAT con un escrito fechado el siguiente 2 de abril. El contenido de este informe se refleja en las alegaciones realizadas por la DFB en su escrito fechado el 2 de junio de 2016 a las que nos referiremos después por lo que para evitar reiteraciones omitimos resumirlo ahora.

3.- Gran parte del escrito de planteamiento del presente conflicto presentado por la AEAT se traduce en resumir los informes de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Aragón y de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, planteamiento del todo razonable puesto que de ellos es de donde extrae básicamente los datos en los que funda su posición, habida cuenta que dichos informes van acompañados de diversos documentos; de ahí que parezca razonable que nosotros debamos seguir la misma senda.

4.- El resumen del Informe de 28 de julio de 2011 de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Aragón contenido en el escrito de planteamiento del conflicto es el siguiente:

- El 10 de mayo de 2011 por la AEAT se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación de la solicitud de devolución del IVA, ejercicio 2010, presentada por ENTIDAD 1. La notificación, tras varios intentos fallidos, se acabó entregando en Zaragoza en el domicilio declarado a efectos de notificaciones por una sociedad (ENTIDAD 2.) perteneciente al mismo Grupo económico (GRUPO) que el obligado tributario.

- Las actuaciones inspectoras, con la excepción de la firma de la diligencia de puesto de manifiesto y acta de inspección, se han desarrollado sin la presencia física del obligado tributario, al desarrollarse a través del correo electrónico. En el primero recibido el 20 de mayo de 2011 se decía: "Si necesita alguna otra documentación adicional o aclaración al respecto, puede contactar conmigo en esta dirección de correo electrónico o en el teléfono 94NNNN. También puede contactar con la persona que nos representará en el proceso Dña. NOMBRE/APELLIDOS 1 en el mismo número de teléfono o bien el correo electrónico EMAIL. Para cualquier notificación escrita, le agradeceríamos nos lo comunique a la dirección de correspondencia en DOMICILIO 2, NNNN-MUNICIPIO 1-Bilzkaia".

- La sociedad ENTIDAD 1 se constituyó el 14 de julio de 2005, fijando su domicilio social inicialmente en DOMICILIO 3 de MUNICIPIO 2 (Zaragoza). El 7 de mayo de 2007 por su Junta General se acordó el cambio de domicilio al DOMICILIO 4 (Zaragoza).

Este acuerdo se elevó a escritura pública el 13 de junio de 2007, accediendo al Registro Mercantil el 27 de julio de 2007.

- ENTIDAD 1 presentó ante la AEAT el 19 de febrero de 2009 declaración censal modelo 036 comunicando el cambio de domicilio fiscal a la DOMICILIO 1 de Zaragoza firmada por D. NOMBRE/APELLIDOS 2, como representante de

la entidad. Más tarde, el 22 de marzo de 2011 presentó nueva declaración censal modelo 036, suscrita también por el Sr, NOMBRE/APELLIDOS 2, comunicando que su domicilio a efectos de notificaciones es DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1 y su teléfono fijo de contacto que se corresponde con el de las oficinas del GRUPO en Bizkaia (dato este último que sabemos porque se contiene en el Informe de 23 de enero de 2012 de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, al que nos referimos más abajo).

- ENTIDAD 1 fue constituida el 14 de julio de 2005 por la ENTIDAD 3, (en lo sucesivo GRUPO) que suscribió NNNN acciones y por D. NOMBRE/APELLIDOS 3, Presidente del Consejo de Administración de dicho Grupo quien suscribió la acción restante.

- ENTIDAD 1 ha tenido como administrador único desde su constitución hasta el 9 de diciembre de 2009 a ENTIDAD 3, entidad cuyo domicilio coincide con el domicilio social de ENTIDAD 1, DOMICILIO 4 (Zaragoza). El 3 de diciembre de 2009 se acuerda la sustitución del GRUPO por un nuevo administrador único, D. NOMBRE/APELLIDOS 3, con vecindad civil foral y domicilio en MUNICIPIO 3 (Bizkaia). Ese acuerdo se eleva a escritura pública el 9 de diciembre de 2009 Y accede al Registro Mercantil el 18 de enero de 2010

- El 4 de noviembre de 2005 se otorgan poderes a D. NOMBRE/APELLIDOS 2, con domicilio en MUNICIPIO 4 (Bizkaia) y el 28 de noviembre de 2005 a Da. NOMBRE/APELLIDOS 4, con domicilio en MUNICIPIO 5. No obstante, aclaramos nosotros, consultado el Informe de 28 de julio de 2011 al que nos venimos refiriendo se indica que tanto el Sr. NOMBRE/APELLIDOS 2 como la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 4 tienen su domicilio en MUNICIPIO 5. Por tanto, ambos tienen su domicilio en territorio común, aunque ninguno de ellos lo tiene en Aragón. También en el Informe de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco fechado el 23 de enero de 2012 del que nos ocuparemos después también se indica que la residencia habitual de ambos está en MUNICIPIO 5.

- ENTIDAD 1 tiene por objeto social el desarrollo la construcción y promoción inmobiliaria y otras actividades relacionadas con ella.

- ENTIDAD 1 no ha tenido prácticamente actividad en los ejercicios 2005 a 2009 y no ha realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios en el ejercicio 2010, según se desprende de las declaraciones presentadas y del examen tanto del Libro Registro de Facturas Recibidas como de distinta documentación aportada por el obligado tributario.

- Las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de Zaragoza correspondientes a los ejercicios 2005 a 2009 arrojan la siguiente información: no tuvo ingresos por ventas o prestaciones de servicios en los años 2005, 2006, 2007 y 2008, y el año 2009 declara un importe neto de cifra de negocios de IMPORTE euros. Los gastos que figuran contabilizados en los ejercicios 2005 a 2009 son de escasa cuantía y figuran en la partida "otros gastos de

explotación". En el activo de la sociedad no hay inmovilizado inmaterial, material ni existencia en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 y no hay inmovilizado intangible, material, inversiones inmobiliarias ni existencias en los ejercicios 2008 a 2009

- Según las declaraciones de operaciones con terceros, modelo 347, de los ejercicios 2005 a 2010 presentadas (en los años 2005 y 2008 no se presentaron) únicamente en los ejercicios 2006 y 2007 hay un proveedor que supere los IMPORTE euros, tratándose en ambos casos de su administrador único, GRUPO.

- En la autoliquidación del cuarto trimestre de 2010 presentada en 2011 solicitó la devolución de 1.297.540,78 euros

- ENTIDAD 1 no ha tenido nunca trabajadores en plantilla

- ENTIDAD 1 no ha tenido en ningún momento medios personales ni materiales propios que le permitan desarrollar una mínima gestión administrativa, financiera o comercial en la provincia de Zaragoza. Nunca ha tenido trabajadores, oficina o local —propio o en alquiler- equipos electrónicos, mobiliario, etc. Esta ausencia de estructura propia ha propiciado ir "de la mano" de otras empresas del grupo económico a la hora de señalar de manera indistinta diferentes domicilios con trascendencia tributaria (vgr. a efectos de notificaciones) bien de empresas domiciliadas en diversos lugares de Zaragoza capital y provincia (ENTIDAD 2, GRUPO) bien en DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1, lugar en el que tienen diversas empresas del GRUPO. En definitiva, ENTIDAD 1 ha suplido su carencia de medios materiales y personales a través de empresas del mismo grupo económico. Ello conduce a la AEAT a sostener que tanto el domicilio fiscal declarado a partir de febrero de 2009 como los domicilios a efectos de notificaciones desde el 22 de octubre de 2007 hasta la fecha no han sido sino domicilios "buzón" sin que en ningún caso se pueda sustentar que en ellos se realice alguna de las tareas que se consideran integrantes de la "gestión administrativa y dirección de los negocios" del obligado tributario, añadiendo seguidamente que a partir del nombramiento de D. NOMBRE/APELLIDOS 3 como administrador único de la entidad el 9 de diciembre de 2009 la gestión administrativa y dirección de los negocios de ENTIDAD 1 tiene que estar centralizada allí donde está la residencia de dicho administrador, esto es, en MUNICIPIO 3 (Bizkaia).

5.- No se recoge en el escrito de planteamiento del conflicto, pero resulta de interés que nosotros si hagamos referencia a las consideraciones realizadas penúltima y última página del Informe de 28 de julio de 2011 de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Aragón, que, resumidamente, son estas:

- Fijar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 en territorio común o foral trae como consecuencia determinar la Administración tributaria competente para la exacción del IVA. ENTIDAD 1 ha solicitado por el ejercicio 2010 una devolución de 1.297.540,78 euros que se origina en la cuota que repercute una sociedad —ENTIDAD 4 —que tributa exclusivamente a la Diputación Foral de Bizkaia.

- El Tribunal Supremo tiene dicho que el Concierto Económico se fundamenta en el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales entre Administraciones —común y forales-. Trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene por razón de competencia territorial frente a una administración a otra distinta implica un enriquecimiento injusto para una y un perjuicio injustificado para otra. La adscripción de competencia a una u otra Administración tiene que depender del lugar en que esté el domicilio real —fundamentado en hechos objetivos- y no en el domicilio fiscal electivo- basado en la mera voluntad de los socios o administradores.

- A partir de 22 de octubre de 2007 ENTIDAD 1 ha disociado los domicilios con relevancia fiscal de forma que no ha coincidido en un solo domicilio social, fiscal y a efectos de notificaciones. A partir de 19 de febrero de 2009 cada uno de estos ha estado en un lugar diferente y siempre coincidiendo con otras sociedades "operativas" del mismo grupo económico.

- La carencia de estructura propia de ENTIDAD 1 es total. Su actividad mercantil es mínima y se concreta casi exclusivamente en unos momentos determinados del año 2010. No es cuestión de dilucidar entre varios lugares para concretar cuál es la sede de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad. No es cuestión de tener que hacer acopio de pruebas de hecho sobre distintos lugares para pronunciarse donde se realiza la contratación general y la llevanza permanente de contabilidad. Es más sencillo, las características de la actividad que desarrolla —ninguna en algunos momentos- hacen que el único criterio válido para fijar el domicilio fiscal sea el del domicilio del administrador único de la sociedad. Es el único representante con capacidad suficiente para actuar por la sociedad. Los poderes otorgados a las personas que constan en el Registro Mercantil son, por su propia limitación, insuficientes para cuestionar este planteamiento.

- En todo caso, de tener que aplicarse el criterio residual del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado el domicilio fiscal estará en Gipuzkoa.

- El procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 que, a juicio del autor del informe, como efectivamente ocurrió, tiene que hacer hincapié en la fecha a que se retrotraen sus efectos. A partir del momento en que se nombra administrador único a D. NOMBRE/APELLIDOS 3, -9 de diciembre de 2009- puede mantenerse que el domicilio fiscal estará en Bizkaia. Antes de esa fecha no hay elementos probatorios suficientes —el administrador era una sociedad con actividad y estructura propia en la provincia de Zaragoza-. No puede obviarse dónde tuvo el domicilio fiscal en el año 2010. Por el contrario, la trascendencia de determinar el domicilio en ese año es máxima por estar en cuestión qué Administración tiene que proceder, en su caso, a realizar la devolución del IVA.

6.- El Informe de 23 de enero de 2012 de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco realiza distintas manifestaciones, varias de ellas, aunque expresadas con otras palabras, de contenido idéntico a las reflejadas en el Informe de 28 de julio de 2011 de Inspección de la Delegación

Especial de la AEAT en Aragón; por lo tanto, únicamente haremos referencia a manifestaciones novedosas o a manifestaciones no novedosas pero que incluyen algún matiz relevante:

- La dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se lleva a cabo desde Bizkaia por las personas que ejercen el cargo de administrador y los apoderados en cada momento como se pone de manifiesto en el hecho de que los sucesivos administradores de la sociedad tienen su domicilio fiscal en Bilbao o que en las escrituras públicas relativas a los hechos más significativos de la vida mercantil de la entidad se han otorgado en Bilbao. Y así:

Desde la constitución de la sociedad el 14 de julio de 2005 hasta el 9 de diciembre de 2009 el administrador único de ENTIDAD 1 es el de la sociedad ENTIDAD 3 quien designa como persona física para el ejercicio de dicho cargo a Da. NOMBRE/APELLIDOS 5, con domicilio en MUNICIPIO 3 (Bizkaia). Esta persona figura en la base de datos de la ORGANISMO en el periodo 1 de octubre de 2004 a 30 de noviembre de 2009 de alta en la entidad ENTIDAD 5, en el centro de trabajo sito en DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1. En el periodo comprendido entre 1 de diciembre de 2009 y 30 de junio de 2011 consta de alta en el régimen especial de autónomos, con domicilio de la actividad /notificación en DOMICILIO 5 de MUNICIPIO 1. Nótese que la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 5 reside en Bizkaia, y, sin embargo, ese dato, junto con otros, ha sido considerado insuficiente por la AEAT para estimar que procede retrotraer el cambio de domicilio de ENTIDAD 1 a fechas anteriores al 9 de diciembre de 2009, siguiendo el criterio del Informe de 28 de julio de 2011 de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Aragón.

- El 9 de diciembre de 2009 se eleva a público la designación como administrador único del Sr. NOMBRE/APELLIDOS 3 con domicilio en MUNICIPIO 3. Igualmente en esa fecha dicha persona pasa a ser socio único de ENTIDAD 1 al adquirir el NNNN de las participaciones a ENTIDAD 3.

- El Sr. NOMBRE/APELLIDOS 3 consta en la base de datos de la ORGANISMO de alta en el régimen de autónomos desde el 1 de diciembre de 1988, con domicilio de la actividad/notificación en MUNICIPIO 3. En el periodo comprendido entre 22 de septiembre de 2008 y 26 de mayo de 2010 consta de alta en la ENTIDAD 4 con domicilio en DOMICILIO 2 en MUNICIPIO 1.

- Aunque se han otorgados poderes a favor de D. NOMBRE/APELLIDOS 2 en relación a ENTIDAD 1 y otras NNNN sociedades del GRUPO y a Da. NOMBRE/APELLIDOS 4 en relación con ENTIDAD 1 y otras NNNN sociedades del GRUPO, los apoderamientos son muy limitados, mientras que las facultades reconocidas en los poderes atribuidos a D. NOMBRE/APELLIDOS 3 son muy amplias, incluidas las facultades que ostenta en ENTIDAD 1, de la que a partir de 9 de diciembre de 2009 se convierte en administrador único para intervenir en las diferentes áreas de los negocios de la entidad.

- Bilbao es el lugar de otorgamiento de las escrituras públicas de la entidad (de apoderamiento, de cambio de domicilio social de cese y nombramiento de

administrador único, de compraventa de participaciones sociales), en el periodo comprendido entre el 14 de julio de 2005, fecha de su constitución y el 9 de diciembre de 2009, fecha en la que el GRUPO transmite sus participaciones sociales de ENTIDAD 1 a D. NOMBRE/APELLIDOS 3.

- Según las declaraciones de operaciones con terceros, modelo 347 presentadas por ENTIDAD 1 no constan ingresos desde su constitución en 2005 a 2009, año en que realizan dos operaciones con entidades de su mismo grupo (ENTIDAD 3 y ENTIDAD 6.), por importe total de IMPORTE euros. Por su parte, los gastos de los ejercicios 2006 y 2007 proceden de operaciones realizadas con el ENTIDAD 3 y en 2008 y 2009 los gastos son de muy escasa cuantía.

- Las únicas operaciones realizadas por ENTIDAD 1 con trascendencia desde su constitución han consistido en la compra de dos inmuebles:

(a) uno, a ENTIDAD 4, tratándose de un solar sito en San Sebastián por importe de IMPORTE euros mediante escritura pública de 26 de febrero de 2010. En representación de ENTIDAD 4 intervino como apoderada Da. NOMBRE/APELLIDOS 6, con domicilio en DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1 (Bilbao). En representación de ENTIDAD 1 intervino su administrador y socio único, D. NOMBRE/APELLIDOS 3, vecino de MUNICIPIO 3 (Bilbao). A la sazón, ENTIDAD 4 tenía su domicilio en DOMICILIO 6 de Bilbao, en un centro de negocios, que habiéndosele requerido información por parte de la DFB acerca de dicha operación de compraventa pone en contacto a ésta con D^a. NOMBRE/APELLIDOS 7. Tras concertar una cita con ella tiene lugar una visita de inspección en el DOMICILIO 2 en MUNICIPIO 1 el 14 de noviembre de 2011 siendo atendido el actuario por Da NOMBRE/APELLIDOS 7 y por D^a. NOMBRE/APELLIDOS 6, esta última en calidad de apoderada de ENTIDAD 4 (antes ENTIDAD 7.), extendiéndose la correspondiente diligencia en la que entre otras cosas se manifiesta que *"D. NOMBRE/APELLIDOS 3 es la persona, en calidad de administrador de ambas entidades, que gestionó e intervino en la operación de compraventa de ENTIDAD 4 a ENTIDAD 1."*, y, asimismo, en relación con la entidad vendedora, ENTIDAD 4, que *"se gestiona administrativamente desde el DOMICILIO 2 en MUNICIPIO 1 (Bizkaia)"*. Consecuentemente, asegura la AEAT, D. NOMBRE/APELLIDOS 3, administrador de ambas entidades en la fecha de la escritura de compraventa, es la persona que dirigió y gestionó esta operación inmobiliaria.

(b) y otro, una finca sita en MUNICIPIO 6 (Gipuzkoa) por importe de IMPORTE euros mediante escritura pública de 2 de diciembre de 2010, interviniendo en la operación, en representación de ENTIDAD 1, como mandataria verbal, Da. NOMBRE/APELLIDOS 6, abogada por cuenta ajena y vecina de MUNICIPIO 1. Con objeto de obtener información de la compraventa la AEAT requirió información de los vendedores, compareciendo D. NOMBRE/APELLIDOS 8, como apoderado y mandatario de los vendedores (4) quien, entre otros extremos, manifiesta:

- Que las negociaciones se iniciaron en 2004

- Que las negociaciones de iniciaron con ENTIDAD 1 (se supone que se refiere a ENTIDAD 8, NIF LNNNNNNNN, con domicilio en el DOMICILIO 2 en MUNICIPIO 1) continuando de manera intermitente hasta 2009. A partir de las gestiones realizadas en 2009 y 2010 finalmente se acabaron suscribiendo los contratos privados de 25 de mayo de

2010, 14 de julio de 2010 y 29 de octubre de 2010 que se realizaron con Da. NOMBRE/APELLIDOS 6. Estos contratos se firmaron por D. NOMBRE/APELLIDOS 3 en San Sebastián si bien Da NOMBRE/APELLIDOS 6 traía dichos contratos desde Bilbao con la firma de aquel.

- Que no conocía la existencia de ENTIDAD 1 hasta la firma del contrato de fecha 25 de mayo de 2010

- Que contactaba con D^a. NOMBRE/APELLIDOS 6 por teléfono en las oficinas centrales de ENTIDAD 1 en Bizkaia

- Que nunca ha mantenido correspondencia o conversación telefónica con persona o entidad alguna de Zaragoza

-Que no conoce ni a D. NOMBRE/APELLIDOS 2 ni a D^a NOMBRE/APELLIDOS 4.

- Además, de la documentación aportada por D. NOMBRE/APELLIDOS 8 relativa a la compraventa de este segundo inmueble, la AEAT destaca que:

- El contrato privado de compraventa se firmó el 29 de octubre de 2004 siendo parte ENTIDAD 8, representada por Da NOMBRE/APELLIDOS 5, que incluye una cláusula en virtud de la cual se establece el derecho de dicha sociedad a subrogar en todos los derechos y obligaciones del contrato a una sociedad a su libre elección, siempre y cuando las participaciones en su mayoría sean de ENTIDAD 8.

- Los días 25 de mayo de 2010, 14 de julio de 2010 y 29 de octubre de 2010 se firman tres contratos modificando del contrato privado de compraventa de 29 de octubre de 2004. En estos contratos privados de modificación es cuando aparece como parte compradora ENTIDAD 1. Están firmados por D. NOMBRE/APELLIDOS 3 con domicilio a efectos de notificaciones en MUNICIPIO 1, DOMICILIO 2.

En consecuencia, concluye en relación con este segundo contrato la AEAT, resulta evidente que esta operación inmobiliaria se ha dirigido y gestionado desde Bizkaia sin intervención de persona o entidad alguna de Aragón.

7.- Tras traer a colación la normativa aplicable, así como diversas resoluciones de esta Junta Arbitral, y algunas sentencias, la AET concluye en su escrito de planteamiento del conflicto, que existen pruebas que ponen de manifiesto que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 no ha estado situado desde el 9 de diciembre de 2009 en Zaragoza sino en Bizkaia, en base a los 4 siguientes razonamientos conclusivos:

- En cuanto a la dirección de los negocios, la actividad económica de ENTIDAD 1 ha consistido en las gestiones necesarias para la adquisición de unos inmuebles, gestiones desarrolladas por los sucesivos administradores de la entidad, todos ellos con domicilio en Bizkaia.

- La prácticamente inexistente actividad económica de la entidad requiere una "mínima" gestión administrativa, que hace poco relevante el lugar concreto de su realización. No obstante, las gestiones administrativas realizadas a partir del ejercicio de 2010, año en que se produce la adquisición de los inmuebles, han sido realizadas desde la dirección propuesta en Bizkaia por la AEAT como domicilio fiscal del obligado tributario.

- Todas las escrituras públicas relativas a los sucesos más significativos de la vida mercantil de la entidad se han otorgado en Bilbao.

- En cuanto al criterio subsidiario previsto en el artículo 43. Cuatro del Concierto Económico para la determinación del domicilio de las entidades jurídicas, esto es, el lugar en el que radica el mayor valor del inmovilizado, hay que señalar que ENTIDAD 1 no dispone en 2010 de inmovilizado material ni inmaterial, estando contabilizados los inmuebles adquiridos como existencias, conforme a su naturaleza de solares sobre los que se van a desarrollar actividades inmobiliarias.

- La concurrencia de todos los factores y circunstancias indicadas conducen a la AEAT a considerar que para la localización del domicilio del obligado tributario no queda otro camino que atender al lugar donde se encuentra el administrador único de la entidad, al ser éste quien gestiona y dirige la sociedad, lugar que no es otro que DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1 (Bizkaia).

8.- La DFB presentó sus alegaciones mediante un escrito fechado el día 2 de junio de 2016, registrado ese mismo día ante esta Junta Arbitral, señalando, en primer lugar, que de las actuaciones realizadas por la Inspección de la misma, en particular de las documentadas en la diligencia de 15 de febrero de 2012 y de los datos del Registro Mercantil Central, se constata la existencia de determinados hechos y circunstancias reflejados en sendos informes de la Inspección Foral de 29 de marzo de 2012 y de 27 de mayo de 2016, que resume del modo siguiente:

- ENTIDAD 1 ha tenido su domicilio desde su constitución en la provincia de Zaragoza.

- La AEAT se personó en las oficinas del ENTIDAD 5 en el DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1 (Bizkaia) con la pretensión de comprobar el domicilio fiscal declarado de ENTIDAD 1 de forma que mantuvo una reunión con D. NOMBRE/APELLIDOS 6 y Da. NOMBRE/APELLIDOS 7.

- Que, según esas dos personas, no se dispone en dicho lugar de documentación relativa a ENTIDAD 1, habiéndose llevado a cabo en el mismo únicamente gestiones puntuales relativas a la presentación de determinados modelos tributarios. Esta presentación se efectuó como consecuencia de que en el ordenador de D^a. NOMBRE/APELLIDOS 7 es donde está la firma electrónica de ENTIDAD 1. No obstante, dicha firma electrónica fue solicitada en Zaragoza por personal apoderado que desempeñaba sus funciones en dicha ciudad.

- ENTIDAD 1 únicamente dispone de cuentas abiertas en Zaragoza y en Gipuzkoa.

- El ingreso de las retenciones practicadas por la entidad a profesionales se ha efectuado a través de cuentas abiertas en Zaragoza.

- D. NOMBRE/APELLIDOS 2 prestó sus servicios al GRUPO desempeñando sus tareas en Zaragoza.

- Todas las gestiones relativas a la compraventa de un inmueble a ENTIDAD 4 (ENTIDAD 4) se han efectuado directamente en Zaragoza por parte del administrador de ENTIDAD 1, habiéndose gestionado la financiación a través de una entidad (ENTIDAD 9) sita también en dicha ciudad.

- El administrador de ENTIDAD 1 a partir de 9 de diciembre de 2009, D. NOMBRE/APELLIDOS 3, dedica gran parte de su tiempo a la actividad del ENTIDAD 3 en Zaragoza.

Por otro lado, acto seguido, la DFB dedica sus alegaciones a rebatir argumentos esgrimidos por la AEAT en su escrito de interposición del conflicto, señalando:

- Que la escritura pública de compraventa del solar sito en Gipuzkoa, fechada el 26 de febrero de 2010, se firmó en Zaragoza, ante un notario de dicha localidad. Las gestiones necesarias para adquirir el inmueble, así como las realizadas con las entidades bancarias para subrogarse en la hipoteca fueron efectuadas directamente en Zaragoza por parte de D. NOMBRE/APELLIDOS 3.

- A partir del año 2010 ENTIDAD 1 dispone de solares y una parcela sitios en Gipuzkoa y están relacionados con su objeto social.

- Diversos recortes de prensa que se adjuntan al informe suscrito por la Inspección de Bizkaia se constata como los medios de comunicación se hacen eco del desarrollo de las actividades del GRUPO en la Comunidad Autónoma de Zaragoza.

- Sorprende a la DFB que la fecha de retroacción propuesta sea el 9 de diciembre de 2009, fecha de la designación como administrador único de D. NOMBRE/APELLIDOS 3, ya que hasta esa fecha dicha función era desempeñada por ENTIDAD 3, entidad que comparte domicilio con ENTIDAD

1. Entiende la Hacienda Foral de Bizkaia que de haber sido coherente la AEAT en sus planteamientos la fecha de la retroacción debería haber sido la de la constitución de la entidad no la de designación de D. NOMBRE/APELLIDOS 3.

- La DFB "comparte, hasta cierto punto, la opinión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el sentido de que la entidad puede ser conceptuada como una sociedad inactiva, en la medida en que la misma no ha ejercido la actividad contenido en su objeto social, habiéndose limitado ENTIDAD 1 a efectuar dos operaciones únicas de compra de inmuebles en Gipuzkoa", resulta claro que el concepto de gestión administrativa y dirección de los negocios queda muy limitado al no existir como tal negocio que gestionar ni dirigir", si bien, concluye la DFB, "y sin perder de vista lo mencionado, no es menos cierto que se han efectuado determinadas gestiones en el marco de la poca actividad realizada por ENTIDAD 1 que no pueden obviarse, a las que más adelante nos referiremos".

- El lugar de presentación de las declaraciones no resulta determinante, máxime cuando: por un lado, desde el DOMICILIO 2 únicamente se han efectuado presentaciones puntuales al encontrarse en el ordenador de Da. NOMBRE/APELLIDOS 7 la firma electrónica, y, por otro, la solicitud de firma electrónica se llevó a cabo por D. NOMBRE/APELLIDOS 2 en Zaragoza, ciudad en la que desempeñaba su trabajo.

- La entidad no dispone de cuentas bancarias abiertas en Bizkaia, únicamente, es titular de cuentas en Gipuzkoa y en Zaragoza.

- En MUNICIPIO 1 no se dispone de ninguna documentación de la entidad, de manera que la documentación remitida a la DFB ha sido facilitada por personal sito en Zaragoza.

- No tiene sentido traer a colación las vicisitudes relativas a la compra del inmueble sito en Gipuzkoa anteriores a la subrogación de ENTIDAD 1 en el contrato de compraventa de ENTIDAD 4, puesto que hasta esa fecha los vendedores desconocían la existencia de dicha entidad.

En suma, según la DFB "se han realizado gestiones, entendidas en su sentido más amplio, en Zaragoza, a lo cual debe aunarse que las cuentas bancarias están abiertas en Gipuzkoa y Zaragoza, que existen apoderados en territorio común, que desde 2009 se ha venido centrando la actividad en Zaragoza, que D. NOMBRE/APELLIDOS 3 cada vez dedicaba más tiempo a realizar gestiones en Zaragoza y que no existe documentación alguna de la entidad en el lugar en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria pretende ubicar el domicilio fiscal de la entidad, por la que el domicilio fiscal declarado de la entidad está correctamente fijado en Zaragoza desde su constitución".

En conclusión, la DFB considera que ENTIDAD 1 "se encuentra desde el 14 de julio de 2005, fecha de su constitución, en DOMICILIO 3 de MUNICIPIO 2, Zaragoza, hasta el 13 de junio de 2007, fecha en que se elevó a público el

acuerdo adoptado por la Junta General Universal de cambio de domicilio social, trasladándolo a DOMICILIO 4, Zaragoza, en cuanto que es en dichas direcciones donde se ha encontrado y encuentra, respectivamente, la gestión y dirección efectiva de la sociedad.",

10.- El 22 de junio de 2016, por esta Junta Arbitral se declara el expediente concluso, y para que puedan proceder a su vista y examen a los efectos de presentación de las alegaciones que estimen pertinentes, se le pone de manifiesto a la DFB, a la AEAT y a ENTIDAD 1 que, a tal fin, disponen del plazo de un mes

11.- No ha realizado alegaciones ENTIDAD 1. Si las ha realizado la DFB, mediante un escrito fechado el 13 de julio de 2016 y registrado el mismo día, que se ha concretado en la ratificación de las alegaciones iniciales realizadas en el escrito de fecha 2 de junio de 2016. También ha presentado alegaciones la AEAT mediante un escrito fechado el 21 de julio de 2016 y registrado el siguiente día, escrito que resumimos a continuación:

- Está en desacuerdo con que se califique como gestión puntual la presentación de las declaraciones mediante firma electrónica desde MUNICIPIO 1, puesto que carece de sentido situar el certificado electrónico que permite realizar presentaciones de declaraciones tributarias en una oficina desde la que no se piensa realizar este tipo de gestiones en el futuro.

- No considera acreditado que la solicitud del certificado electrónico fuera solicitada en Zaragoza

- ENTIDAD 1 no solo tiene cuentas en Zaragoza y Gipuzkoa sino también sendas cuentas situadas en sendas sucursales bancarias situadas en MUNICIPIO 7 y MUNICIPIO 8 (Bizkaia), según se desprende de la Base de Datos Consolidada (en lo sucesivo BDC) de la AEAT. Una de dichas cuentas se canceló en 2013 y la otra permanecía abierta todavía en 2015, último año del que se dispone de datos.

- Resulta revelador, para la AEAT, que la fecha en la que se realizó el ingreso de las retenciones a diversos profesionales desde una sucursal bancaria zaragozana (el día 14 de febrero de 2012) es el día previo a la comparecencia de ENTIDAD 1 en las oficinas de la Inspección de la Hacienda Foral en Bilbao (el 15 de febrero de 2012), comparecencia a la que la sociedad, sin duda, había sido citada con anterioridad a la fecha de su realización

- No considera acreditado que D. NOMBRE/APELLIDOS 2, apoderado de la sociedad, prestó sus servicios al GRUPO desempeñando sus tareas en Zaragoza. Por lo demás, de la lectura de las escrituras de otorgamiento de poderes, resulta que el apoderamiento de D. NOMBRE/APELLIDOS 2 era muy limitado, mientras que D. NOMBRE/APELLIDOS 3 (luego designado administrador único) ostentaba facultades para intervenir en las diferentes áreas de negocios de la entidad. En virtud de esto último, a partir del nombramiento de D. NOMBRE/APELLIDOS 3 como administrador único de la

entidad el 9 de diciembre de 2009 la gestión administrativa y dirección de los negocios de la mismas, y, por tanto, su domicilio fiscal, tiene que estar centralizada allí donde éste tenga su residencia, es decir, en MUNICIPIO 3 (Bizkaia), puesto que es ese municipio donde tiene su domicilio y vecindad foral. La muy limitada intervención de D. NOMBRE/APELLIDOS 2 queda ratificada por las manifestaciones realizadas por el apoderado y mandatario de los vendedores en la operación de compraventa elevada a público en fecha 26 de febrero de 2010, recogidas en la diligencia inspectora de 12 de diciembre de 2011, conforme a las cuales durante la gestión de la operación nunca tuvo correspondencia escrita o conservación telefónica con persona alguna de Zaragoza, llegando a declarar expresamente "desconoce a D. NOMBRE/APELLIDOS 2".

- Reconoce que todas las gestiones relativas a la compra por ENTIDAD 1 de un solar en San Sebastián elevadas a escritura pública el 26 de febrero de 2010 a la sociedad ENTIDAD 4 se han realizado por D. NOMBRE/APELLIDOS 3, que a la sazón era su administrador único, pero destaca que esta persona era asimismo administrador de la empresa vendedora, es decir, de ENTIDAD 4. Es en calidad de administrador de ambas sociedades (ENTIDAD 1 Y ENTIDAD 4) como gestionó la operación, extremo que se pone en boca de las apoderadas de ENTIDAD 4 en la diligencia de 14 de noviembre de 2011, apoderadas que también manifestaron que ENTIDAD 4 se "gestiona administrativamente desde el DOMICILIO 2, en MUNICIPIO 1 (Bizkaia)". Habida cuenta la mínima actividad de ENTIDAD 1 (limitada a la compra de dos solares en 2010) es evidente que la misma no requiere una estructura administrativa específica, de suerte que es razonable afirmar que la operación se gestionó por el administrador de ambas sociedades desde el lugar en el que tiene su domicilio fiscal la vendedora y donde se realizaba la gestión administrativa tanto de ENTIDAD 1 como de ENTIDAD 4, es decir, desde MUNICIPIO 1 (Bizkaia). Esa información es coherente con el hecho de que sea en MUNICIPIO 1 donde ENTIDAD 1 tiene su domicilio a efectos de notificaciones de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, conforme consta en la BDC de la AEAT, como con que en el ."recibido" de la comunicación de actuaciones inspectoras se aportada por la sociedad un teléfono que se corresponde con las oficinas del GRUPO en MUNICIPIO 1 y, finalmente, también resulta coherente con que se señala como domicilio de correspondencia el ubicado en DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1, extremos que la propia sociedad confirmó mediante declaración censal modelo 036 presentada el 22 de marzo de 2011.

- Insiste la AEAT en que ENTIDAD 1 es una sociedad prácticamente "inactiva" al margen de las dos operaciones inmobiliarias realizadas en 2010, operaciones que han sido llevadas a cabo por su administrador, con residencia en Bizkaia, desde Bizkaia y con la intervención de personal de ENTIDAD 4 (antes ENTIDAD 7.) de Bizkaia cuyo administrador es el mismo. Esta "inactividad", apunta la AEAT, ha sido reconocida, aun a regañadientes, por la DFB.

- Aun admitiendo que el administrador de ENTIDAD 1, D. NOMBRE/APELLIDOS 3 pudo llevar a cabo, desde el 9 de diciembre de 2009, gestiones en Zaragoza, la AEAT no deja pasar la ocasión para manifestar que no es menos cierto que, teniendo su residencia en MUNICIPIO 3 (Bizkaia) el desempeño de su cargo de administrador de diversas sociedades donde lo ejerce principalmente es desde las oficinas de MUNICIPIO 1, lugar donde radica el domicilio de varias de ellas.

- Frente a la alegación de la DFB de que las actuaciones realizadas por D^a. NOMBRE/APELLIDOS 6 como representante de ENTIDAD 4 en relación con la compraventa de un inmueble sito en MUNICIPIO 6 (Gipuzkoa), compraventa elevada a escritura pública el 2 de diciembre de 2010 no deben ser tenidas en cuenta por ser anteriores a la fecha de subrogación del contrato por parte de ENTIDAD 1, la AEAT señala que el contrato de subrogación se firmó el 25 de mayo de 2010, añadiendo que conforme se recoge en la diligencia de 11 de diciembre de 2011, el mandatario y apoderado de los vendedores manifestó que las negociaciones plasmadas finalmente en los contratos de fecha 15 de mayo de 2010, 14 de julio de 2010 y 29 de octubre de 2010 se realizaron con Da. NOMBRE/APELLIDOS 6, pues si bien se firmaron en San Sebastián por D. NOMBRE/APELLIDOS 3, ella traía dichos contratos preparados desde Bilbao ya firmados por el antedicho administrador. Es decir, que, pese a la subrogación, continuó realizando las gestiones en relación a dicho contrato la misma persona que lo venía haciendo desde un principio, esto es, la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 6, persona que actuaba bajo las directrices del administrador, el Sr. NOMBRE/APELLIDOS 3. En la misma diligencia y por el mismo mandatario y apoderado de los vendedores se declara también que contactaba con la Sra. NOMBRE/APELLIDOS 6 en las oficinas centrales del GRUPO en MUNICIPIO 1.

- Frente al hecho incontestable de que las gestiones bancarias realizadas para la compraventa elevada a escritura pública el 26 de febrero de 2010 de un solar sito en San Sebastián con una entidad sita en Zaragoza, la AEAT replica que "si sobre el inmueble adquirido existía una hipoteca previa a la cual el obligado tributario decidió subrogarse, era consecuencia lógica que las negociaciones necesarias se realizaran en la ciudad donde se ubicaba la sucursal bancaria que gestionaba la hipoteca y que la escritura de subrogación se realizase por un notario de la localidad donde existiera la referida sucursal. Por contra, recuerda la AEAT, las escrituras anteriores relativas a la vida mercantil de ENTIDAD 1 (de 14 de julio de 2005, de 4 de noviembre de 2005, de 28 de noviembre de 2005, de 13 de junio de 2007, de 13 de agosto de 2008 y de 9 de diciembre de 2009) se han otorgado en Bilbao.

- Por último, los recortes de prensa relativos a la implantación del GRUPO en Aragón en ningún caso contradicen el hecho de que este Grupo, ya asentado desde hace tiempo en Bizkaia, tenga en ese Territorio Foral las oficinas centrales del Grupo y de que su administrador, el Sr. NOMBRE/APELLIDOS 3 realice sus tareas de forma principal en ellas.

12.- El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- El presente conflicto ha de resolverse por aplicación de las normas del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que definen el domicilio fiscal de las personas jurídicas. Estas normas son las siguientes:

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal

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

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

2.- Como señala la STS 126/2013, de 23 de enero, rec. núm. 366/2011 (fundamento de derecho tercero):

"De esta forma, la regla principal es la que el domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio fiscal coincide con este último cuando en él este efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se debe estar al lugar de gestión o dirección. En última instancia se ordena estar a la a la regla subsidiaria del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Sin embargo, en el Convenio (sic, quiere decir el Concierto, pero lo mismo puede decirse con respecto al Convenio) no se especifican normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios".

3.- Es doctrina reiterada de esta Junta Arbitral, confirmada por el Tribunal Supremo, que:

"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 dónde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que, en contraste con la capital importancia que tienen las reglas imperativas de determinación del domicilio fiscal en orden a la aplicación de los distintos tributos, no se especifican en el Concierto Económico normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los

negocios. De ahí que "la localización del domicilio fiscal (...) será 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 de 2009, expediente 5/2008 -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2010, recurso núm. 191/2009-; R2/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 02/2010; R3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R4/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 04/2010; R5/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 05/2010; R6/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 06/2010; R8/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 33/2014; y R12/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 30/2014.

En resoluciones anteriores se ha venido insistiendo que la noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso (entre otras, resoluciones R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008; R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008; R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010; R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010 -confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013-; R4/2014, de 13 de octubre de 2014, expediente 2/2011; R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010; R8/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 33/2014; y R12/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 30/2014). El Tribunal Supremo tiene señalado que "la expresión centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, es una expresión compleja (...) que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica" (Sentencias de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Cuarto); de 21 de febrero de 2014, recurso núm. 505/2012, Fundamento Cuarto; y de 18 de junio de 2015, recursos núm. 417/2013 y 471/2013, Fundamento Quinto).

4.- Del expediente no se desprende que las cosas hayan cambiado sustancialmente desde el 9 de diciembre de 2009. Como se indica en el Informe de la Delegación de la AEAT en Zaragoza de 28 de julio de 2011 las pruebas para retrotraer el cambio de domicilio de ENTIDAD 1 a una fecha anterior a esa son insuficientes, e insuficientes lo son para el mismo propósito a partir de dicha fecha. Los apoderados siguen siendo los mismos, las facultades que tienen atribuidas también, las Juntas Generales se siguen celebrando en Zaragoza, en las facturas recibidas que tienen como destinatario a ENTIDAD 1 se refleja como domicilio el de Zaragoza, incluida la factura relativa a la compraventa realizada a ENTIDAD 4. Otros datos que en otras ocasiones pudieran ser decisivos esta vez no lo son, ni para una cosa ni para otra, y así, una escritura pública se ha otorgado en territorio foral, pero lo otra se ha otorgado en territorio común, se tienen cuentas corrientes tanto en territorio foral como en territorio común. No sé olvide, finalmente, que, como ya hemos dicho ENTIDAD 1 ha sido coherente en su proceder: de cara a Hacienda, ha presentado sus declaraciones en Zaragoza y ha fijado sus sucesivos

domicilios, y así, lo ha comunicado oportunamente a la AEAT, en Zaragoza. Este último dato es relevante, puesto que esta Junta Arbitral ha declarado que el domicilio declarado por el obligado tributario a través de la pertinente declaración censal goza de presunción de veracidad, de manera que la Administración que discrepe, en este caso la AEAT, ha de aportar pruebas suficientes para destruirla, cosa que esta vez no ha hecho.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º- Declarar que no procede el cambio de domicilio de ENTIDAD 1. (LNNNNNNNN desde la DOMICILIO 1 de Zaragoza a DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1 (Bizkaia) desde el 9 de diciembre de 2009.

2º- La terminación y archivo de las actuaciones.

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