

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

**Conflicto:** 9/2008

**Administraciones afectadas:**

Diputación Foral de Bizkaia

Administración del Estado

**Objeto:** Domicilio fiscal

## **Resolución R 18/2011**

### **Expediente 9/2008**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de julio de 2011

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

### **ACUERDO**

Sobre el conflicto de competencias planteado por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado en lo que se refiere a la determinación del domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 (CIF (LETRA)NNNNNNNN) y de la sociedad ENTIDAD 2 (CIF (LETRA)NNNNNNNN), absorbida por la primera, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio de 2001 que se tramita por esta Junta Arbitral con el número de expediente 9/2008.

### **I.- ANTECEDENTES**

1. Reiteramos, en primer lugar, los antecedentes de la anterior resolución de la Junta Arbitral dictada en este conflicto, que se transcriben a continuación:

1. El presente conflicto de competencias tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral el 14 de marzo de 2008, mediante escrito firmado por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de

Bizkaia, donde literalmente señala que "Constituida la Junta Arbitral del Concierto Económico el 30 de julio de 2007 y a efectos de lo dispuesto en el artículo 65 y siguientes del vigente Concierto Económico (... ) se remiten adjuntos los expedientes relativos a los conflictos planteados con anterioridad a dicha constitución por la Hacienda Foral de Bizkaia", entre los que se encuentra el relativo a ENTIDAD 1 (abreviatura que utilizaremos para designar en adelante a la sociedad en cuestión).

2. La Diputación Foral de Bizkaia (en concreto, el Director General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas) requirió de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) mediante escrito dirigido a la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco de 27 de mayo de 2005, fundando el mismo en que la competencia correspondía a Bizkaia toda vez que el domicilio fiscal de la sociedad radicaba en dicho territorio histórico y su volumen de operaciones en el año anterior era inferior a 500 millones de pesetas. Dicho requerimiento no fue atendido por ésta, lo que motivó que el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante escrito de 21 de noviembre de 2005 (con fecha de salida de 29 del mismo mes) dirigido a la Dirección General de Financiación Territorial del Ministerio de Economía y Hacienda suscitase formalmente conflicto de competencias al amparo del artículo 66.Uno.b) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, por considerar que la Administración competente para realizar actuaciones inspectoras era la Hacienda Foral de Bizkaia y no la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, solicitando que se adoptasen todas las medidas dirigidas a llevar a efecto la paralización de actuaciones, de conformidad con el artículo 66.Dos del Concierto Económico.

3. La sociedad ENTIDAD 2 se constituyó el 10 de noviembre de 1988, siendo su principal objeto social la actividad hotelera y hostelera (la cafetería-restaurante) dado que la accionista principal aportó un hotel -

que constituía su principal activo, con un valor neto contable de IMPORTE1 de pesetas- realizando la explotación del mismo hasta finales de octubre de 2001; el 1 de octubre de dicho año presenta ante la Delegación de la AEAT de Cantabria solicitud de cese en su actividad hotelera, realizando sus últimas ventas en octubre de dicho año. El día 4 de octubre de 2001 presenta en el Registro Mercantil de Cantabria solicitud de cierre de inscripciones registrales por traslado del domicilio social a la calle DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1; por su parte, el cambio de domicilio social se inscribe el 10 de octubre de 2001 en el Registro Mercantil de Bizkaia. Posteriormente presenta declaración censal de cambio de domicilio fiscal en la Diputación Foral de Bizkaia el 15 de noviembre de 2001; por su parte, presenta igual declaración censal en la AEAT de Bizkaia el mismo día, si bien en este punto hay una notoria y reiterada confusión entre esta fecha y el 6 de agosto de 2002, confusión que se inicia en el documento de la AEAT donde se accede al cambio de domicilio y que se extiende a los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, pasando por las alegaciones de la propia AEAT. Si bien de la documentación remitida por ésta (ver antecedente 12) parece desprenderse que la fecha correcta es 15 de noviembre de 2001, lo cual es relevante, porque la fecha errónea provoca conclusiones equivocadas en los acuerdos del TEAR del País Vasco y en la propia AEAT.

4. La sociedad ENTIDAD 1 se constituyó el 13 de marzo de 1999, con domicilio social y fiscal en MUNICIPIO 2 (Bizkaia) por dos arquitectos, siendo su objeto social la prestación de servicios de arquitectura. La sociedad permanece inactiva desde su constitución hasta el 6 de agosto de 2001 fecha en la que se adquieren la totalidad de las participaciones de ENTIDAD 1 por tres personas físicas residentes en MUNICIPIO 3 (*situado en Cantabria*); el mismo día y con número de protocolo notarial correlativo se procede a la modificación del objeto social de ENTIDAD 1 que pasa a ser de actividades de "hostelería, promoción y construcción de edificaciones y obras y servicios de asesoramiento y gestión

inmobiliaria"; igualmente se procede al nombramiento de dos administradores solidarios y a modificar el domicilio social desde MUNICIPIO 2 a la calle DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1. El mismo día 6 de agosto se protocoliza la adquisición, por parte de ENTIDAD 1 de la totalidad de las acciones de ENTIDAD 2 a los socios fundadores de la entidad, con una serie de condiciones resolutorias, y por un precio de IMPORTE 2 pesetas.

5. El 19 de noviembre de 2001 se protocolizan notarialmente los acuerdos de fusión por absorción de las sociedades ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2, en un proceso de fusión impropia, ya que las acciones de ésta última pertenecían al 100% a ENTIDAD 1 desde el 6 de agosto de dicho año. Se señala que las operaciones realizadas por la absorbida se consideran realizadas por la absorbente desde el 1 de octubre de 2001, formulándose el correspondiente balance de fusión, contabilizándose como mayor valor del inmueble adquirido la diferencia de la fusión, es decir, la diferencia entre valor contable de los bienes y derechos de la absorbida (fundamentalmente el Hotel) y el importe contabilizado por ENTIDAD 1 como precio de adquisición de la participación en la sociedad absorbida.

Al mismo tiempo la absorbente incorpora a su contabilidad bases imponibles negativas pendientes de compensación de la absorbida al inicio del período impositivo 2001, parte de las cuales son objeto de compensación por ENTIDAD 1; los efectos de la fusión tienen lugar el 28 de noviembre de 2001, fecha de inscripción en el Registro Mercantil de Bizkaia de la correspondiente escritura pública; no obstante, con anterioridad -el 19 de noviembre- ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 comunican a la Diputación Foral de Bizkaia su acogimiento al régimen especial de fusiones previsto en la normativa tributaria y, en concreto, en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 3/1996 de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia. Por su parte, dentro del principio de colaboración entre ambas Administraciones, la

Diputación Foral de Bizkaia comunica a la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dicha intención con casi ocho meses de retraso - en concreto, el 12 de julio de 2002- (págs. 458 y 459 de la documentación remitida por la AEAT, junto con las alegaciones, ver antecedente 12)

El 3 de diciembre de 2001 ENTIDAD 1 vende a ENTIDAD 3 (CIF (LETRA)NNNNNNNN) el inmueble (el hotel) adquirido por la absorción de ENTIDAD 2 por un importe de IMPORTE 3 pesetas.

Por su parte ENTIDAD 1 presenta autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en la Diputación Foral de Bizkaia así como del cuarto trimestre del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ingresando en dicha Diputación el resultado de la liquidación.

ENTIDAD 2, por su parte, presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (2001) el 6 de junio de 2002 y declaración complementaria el 10 de julio de dicho año, según consta en las certificaciones expedidas por la Diputación Foral de Bizkaia. Lógicamente estas declaraciones abarcan un período impositivo de 1 de enero a 30 de septiembre de 2001.

6. El día 24 de mayo de 2002 (de ahí que sea insostenible o un error pretender que la declaración de cambio de domicilio se efectuó el 6 de agosto de 2002) un agente tributario de la AEAT notifica a ENTIDAD 2 el inicio de actuaciones de comprobación e investigación dirigidas a verificar el cumplimiento de la declaración censal de cambio de domicilio, advirtiendo que las actuaciones inspectoras tendrían carácter parcial; dichas actuaciones se llevaron a cabo en la oficina de ENTIDAD 1 (cabe recordar que ENTIDAD 2 había sido absorbida y, en consecuencia, extinguida su personalidad jurídica). En la diligencia de constancia de hechos de 11 de julio de 2002, se afirma por el compareciente que "actualmente se encuentra disuelta, sin liquidación, como consecuencia

de la fusión por absorción por su único accionista, ENTIDAD 1...." El día 20 de septiembre de 2002 se emite informe por el Inspector Jefe de la Unidad Regional de Inspección, dirigido a la Inspectora Regional donde se propone que se acceda al cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2. En este documento hay un error, que se extiende y se incorpora a las alegaciones de la AEAT y de la Diputación Foral de Bizkaia consistente en determinar la fecha del 6 de agosto de 2002 como día de presentación del modelo 037 de modificación de datos censales. Error que se extiende al Acuerdo del TEAR de 28 de febrero de 2007 (asunto 48-754/05 y ac. 48/822/05) que veremos posteriormente. No obstante de la diligencia de 11 de julio se desprende que la fecha de presentación de la declaración de cambio de domicilio es de 15 de noviembre de 2001. En el informe de 20 de septiembre se hace constar lo siguiente "el señor NOMBRE Y APELLIDOS 1 con NIF NNNNNNNN(LETRA), en su calidad de representante de la sociedad ENTIDAD 1 manifestó en fecha 11 de julio de 2002, que el inmueble referido se corresponde con un hotel que al día de la fecha se encuentra vacío, sin actividad como tal hotel, careciendo de trabajadores desde noviembre de 2001". Pues bien, en la diligencia citada no aparece esa manifestación

7. Con anterioridad al planteamiento del conflicto, la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco inició actuaciones inspectoras por comunicación notificada a ENTIDAD 1 el 21 de marzo de 2003; estas actuaciones inspectoras traen causa de la autorización de 10 de diciembre de 2002 del Director del Departamento de Inspección de la AEAT a una inspectora de la Delegación de Cantabria de la AEAT para que desarrollase actuaciones inspectoras en el ámbito de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco con objeto de regularizar la situación tributaria de ENTIDAD 1, debiendo tener en cuenta que el procedimiento se inicia tanto a dicha sociedad en sí misma como también contra la misma en su condición de sucesora universal de ENTIDAD 2. La tramitación del procedimiento inspector es bastante prolija, pero puede condensarse en los siguientes hechos:

a) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades (2001) de fecha 2 de diciembre de 2004 y acuerdo de liquidación de 16 de junio de 2005, practicado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco por un importe de IMPORTE 4 euros (cuota más intereses) y sanción de IMPORTE 5 euros (que se tramitó de forma independiente) por la comisión de infracción grave. Tanto el acta (A02-NNNNNNNN) como la liquidación le fueron dirigidas a ENTIDAD 1 como sucesora de ENTIDAD 2. Frente a dicha liquidación se interpuso recurso de reposición, el 27 de julio de 2005, que fue desestimado mediante resolución de 7 de octubre de 2005. Contra esta resolución desestimatoria se interpuso reclamación económico administrativa el 4 de noviembre de 2005 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) del País Vasco, desestimada mediante acuerdo de 28 de febrero de 2007. Frente a dicha resolución -que se pronuncia sobre el fondo del asunto declarando la competencia estatal para la inspección y liquidación del Impuesto sobre Sociedades- se interpuso recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el 13 de abril de 2007; posteriormente el 14 de mayo de 2008 el TEAC acuerda suspender el trámite de la reclamación dado el planteamiento de un conflicto de competencias ante esta Junta Arbitral, con invocación expresa del art. 66.Dos de la Ley del Concierto Económico, para justificar su decisión.

b) En cuanto al acuerdo de imposición de la sanción derivado de la anterior regularización y por el importe citado, el iter procedimental seguido es similar; con alguna variación en las fechas, se interpone recurso de reposición -desestimado-, se interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco, el cual mediante resolución de 28 de febrero de 2007,

determina que la exacción del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto *la potestad sancionadora conexas, corresponde al Estado*. El 13 de abril de 2007 se interpone recurso de alzada ante el TEAC quien mediante resolución de 14 de mayo de 2008 acuerda suspender la tramitación de la reclamación por idéntico motivo que el señalado anteriormente (planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral).

c) Acta de disconformidad (A02-NNNNNNN) por el Impuesto sobre Sociedades (período impositivo 2001) de fecha 30 de diciembre de 2004 y acuerdo de liquidación de 12 de julio de 2005 practicado por la misma Dependencia y dirigidos a ENTIDAD 1 (en su calidad de tal y no como sucesora de ENTIDAD 2) por acreditación improcedente de bases imponibles negativas, con minoración de las mismas en IMPORTE 6 euros más intereses e imposición de sanción por importe de IMPORTE 7 euros (con tramitación separada). Frente a dicha liquidación se interpuso el 12 de agosto de 2005 recurso de reposición que fue desestimado el 7 de octubre del mismo año; frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición se interpuso por ENTIDAD 1 reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco que fue desestimada mediante acuerdo de 28 de febrero de 2007.

d) El acuerdo de imposición de la sanción (A51-NNNNNNNNN) por importe de IMPORTE 7 euros dictado el 16 de junio de 2005 y notificado el 17 de junio de ese año fue recurrido en reposición el 16 de julio; dicho recurso de reposición fue desestimado el 7 de octubre de 2005; contra la desestimación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco, que fue desestimada mediante resolución de 28 de febrero de 2007. Contra dicho acuerdo o resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia

del País Vasco, quien mediante providencia de 18 de junio de 2008 acuerda oír a las partes y al Ministerio Fiscal "sobre la causa de inadmisibilidad del recurso consistente en la incompetencia de jurisdicción por corresponder ésta a la Junta Arbitral". La Abogacía del Estado presenta escrito señalando la falta de competencia del citado Tribunal una vez constituida y en pleno funcionamiento esta Junta Arbitral; no obstante y a fecha de hoy no se tiene constancia de que el Tribunal Superior de Justicia se haya pronunciado sobre la excepción de inadmisibilidad planteada.

e) Acta de disconformidad (A02-NNNNNNNN) por el Impuesto sobre el Valor Añadido (ejercicio 2001) y subsiguiente acuerdo de liquidación de fecha 16 de junio de 2005 practicados por la misma Dependencia y dirigidos a ENTIDAD 1 como sucesora de ENTIDAD 2 con resultado de cuota 0 euros. Frente a la liquidación se interpuso recurso de reposición el 14 de julio de 2005 que fue desestimado mediante resolución de 7 de octubre de 2005. Tras el agotamiento de la vía administrativa, se presentó recurso en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 2 de abril de 2007, recurso que pende, en la actualidad de resolución.

f) Acta de disconformidad (A02-NNNNNNNN) por el Impuesto sobre el Valor Añadido (ejercicio 2001) y subsiguiente acuerdo de liquidación de fecha 6 de octubre de 2005, practicado por la reiterada Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, dirigidos a ENTIDAD 1 con un resultado de la liquidación de ingreso por importe de IMPORTE 8 euros, considerándose que el importe ingresado en la Hacienda Foral de Bizkaia tiene el carácter de ingreso a cuenta de la liquidación girada. Tras el agotamiento de la vía administrativa, dicho acto administrativo fue impugnado en sede contenciosa ante el Tribunal Superior de

Justicia del País Vasco, con fecha 2 de abril de 2007, estando pendiente de resolución. No obstante, el propio Tribunal mediante providencia de 18 de junio de 2008 acuerda oír a las partes y al Ministerio Fiscal "sobre la causa de inadmisibilidad del recurso consistente en la incompetencia de jurisdicción por corresponder ésta a la Junta Arbitral". La Abogacía del Estado presenta escrito señalando la falta de competencia del citado Tribunal una vez constituida y en pleno funcionamiento esta Junta Arbitral; no obstante y a fecha de hoy no se tiene constancia de que el Tribunal Superior de Justicia se haya pronunciado sobre la excepción de inadmisibilidad planteada.

8. Aunque podría haberse subsumido en el punto 7.f) de los antecedentes, cabe resaltar que con fecha 9 de septiembre de 2008 la AEAT ha procedido a solicitar a la Hacienda Foral de Bizkaia el reintegro o remesa del IVA (2001) de ENTIDAD 1 derivado de la liquidación de 6 de octubre de 2005, no obstante la pendencia judicial y la existencia de conflicto ante la Junta Arbitral.

9. El 22 de mayo de 2008, el Presidente de la Junta Arbitral, conforme las previsiones del artículo 16.2 del Reglamento de la Junta Arbitral (en adelante, RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, notificó a la AEAT el planteamiento del conflicto, concediéndole el plazo de un mes para que formulase las alegaciones que tuviera por convenientes y proponiendo las pruebas y documentación que estime oportunas.

10. Con fecha 20 de junio de 2008 el Director General de la AEAT evacúa las alegaciones y aporta la documentación que estima pertinente en defensa de sus derechos; procurando sistematizar las alegaciones se resumen en las siguientes:

a) Centra el objeto del conflicto en la determinación de la Administración competente para la exacción y comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del IVA del año 2001 de ENTIDAD 1, considerando que el domicilio fiscal de la entidad, tanto por sí como en su condición de sucesora de ENTIDAD 2 se encuentra en territorio común y no en territorio vasco, explicando someramente los motivos por los que rechazó tácitamente el requerimiento de inhibición formulado por la Diputación Foral de Bizkaia

b) En segundo lugar, plantea como causa de inadmisión total, la extemporaneidad, en base a que el planteamiento del conflicto se produjo el 14 de marzo de 2008. Interpreta la AEAT que el planteamiento del conflicto debe producirse en el plazo de un mes previsto en el art. 13.1 del RJACE y que, ante la ausencia de un régimen transitorio regulador de los plazos de planteamiento de conflictos en supuestos en los que el expediente se ha iniciado con anterioridad a la constitución de la Junta Arbitral (como es el presente supuesto), considera, tras argumentaciones prolijas que no vamos a enumerar en esta relación fáctica, que el día más favorable para computar el plazo de un mes señalado en el citado precepto es el 17 de enero de 2008 (día siguiente al de la publicación en el Boletín Oficial del Estado del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral), de tal manera que el plazo de un mes debe contarse a partir de dicha fecha. En consecuencia estima que el conflicto se planteó extemporáneamente, ya que el dies a quo era el 17 de febrero de 2008.

c) En tercer lugar señala que "abundando en la inadmisibilidad del presente conflicto se pone en conocimiento de esta Junta Arbitral que en la actualidad las actuaciones objeto del presente conflicto, han sido o están siendo revisadas en vía económico-administrativa y judicial ... ". (pag. 34), señalando la situación procesal en la que se encuentra cada una de las liquidaciones y/o actos administrativos recurridos.

d) Los siguientes fundamentos de Derecho contenidos en su escrito se circunscriben a basar la competencia de la Administración tributaria estatal para comprobar, inspeccionar y liquidar al contribuyente afectado por los impuestos y períodos impositivos y/o ejercicios señalados en el preámbulo del presente acuerdo y que, en su caso, serán o no objeto de desarrollo en nuestros Fundamentos de Derecho, ya que afectan al fondo del conflicto, habiendo antes de determinar si procede o no entrar en el mismo por razones procesales.

11. De acuerdo con el art. 16.4 del RJACE, el día 22 de septiembre de 2008 el Presidente de la Junta Arbitral notificó la puesta de manifiesto del expediente a las Administraciones tributarias en conflicto así como al interesado, concediéndoles el plazo de un mes (a contar desde la fecha de recepción de la notificación) para formular las alegaciones que estimasen pertinentes.

12. Con fecha de registro de entrada en esta Junta Arbitral el 23 de octubre se presentan las alegaciones por parte de la Diputación Foral de Bizkaia (en concreto por el Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas) alegando, sucintamente, su competencia comprobatoria en base al incumplimiento por parte de la AEAT del artículo 43.Nueve del Concierto Económico de 2002, de tal manera que las actuaciones de la AEAT del País Vasco a partir de 2003 están viciadas ab origine de causa de nulidad de pleno derecho conforme el art. 62 de la Ley 30/1992, al prescindir totalmente del procedimiento legalmente establecido, provocando indefensión para la Diputación Foral de Bizkaia, la cual ha tenido que *enterarse (sic)* de las actuaciones de la AEAT por las informaciones facilitadas por el obligado tributario, no siendo en consecuencia posible determinar si éste tenía o no su domicilio en dicho territorio foral o en territorio común, dada la falta de comunicación del cambio de domicilio por parte de la Agencia estatal. Junto a ello y como segundo motivo alega que la vía judicial se ha planteado a partir del 2 de abril de 2007, con posterioridad al

planteamiento del conflicto por parte de la citada Diputación, resultando por tanto, improcedente, oponer el art. 9 del RJACE y debiendo, en consecuencia, abstenerse el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de conocer del asunto en base a los artículos 65 y siguientes de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico. En cuanto a las actuaciones en vía económico-administrativa recuerda que el TEAC ha acordado suspender las actuaciones hasta tanto no se resuelva el conflicto de competencias planteado ante esta Junta Arbitral.

13. Con fecha de 27 de octubre de 2008 tiene entrada en esta Junta Arbitral escrito firmado por el administrador de ENTIDAD 1 donde realiza las alegaciones en defensa de su derecho. Tras una enumeración exhaustiva de hechos, en ocasiones irrelevantes para el fondo de este asunto, expone las motivaciones económicas para llevar a cabo la operación (lo cual también es irrelevante para la formación del juicio de esta Junta Arbitral, ya que ésta sólo dirime la Administración competente para el ejercicio de las facultades de comprobación, inspección y liquidación en función del domicilio fiscal), solicita la admisión del conflicto, que se declare expresamente que la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del IVA corresponden a la Diputación Foral de Bizkaia, tanto en el caso de ENTIDAD 2 como en el de su sucesora ENTIDAD 1, y se rechacen las pretensiones de la AEAT.

14. Por último, el 29 de octubre de 2008 tiene entrada en esta Junta Arbitral el escrito del Director General de la AEAT donde da por reproducidos los hechos y fundamentos de Derecho a los que hizo referencia la Agencia en el escrito de 20 de junio de 2008 (véase antecedente 12) y enumera las variaciones que en la situación procesal de los actos administrativos dictados por la AEAT se han producido y que han derivado en la suspensión de reclamaciones en los recursos de alzada planteados ante el TEAC en algún caso mientras que en otros han desembocado en la presentación de recursos contencioso-administrativos, explicando la situación de pendencia judicial en que se

encuentran, al tiempo que informa (cosa que no había hecho en su primer escrito) de los acuerdos de declaración de responsabilidad solidaria dictados por la Dependencia Regional de Recaudación del País Vasco. Solicita, la inadmisión del conflicto por inexistencia de un escrito de planteamiento del mismo, así como por extemporaneidad del mismo, reproduciendo las alegaciones del escrito de 20 de junio de 2008; con carácter subsidiario que se rechace la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia declarando que la exacción tanto del Impuesto sobre Sociedades como del IVA respecto del obligado tributario ENTIDAD 1, tanto por sí como en su calidad de sucesor de ENTIDAD 2, en el año 2001, corresponde al Estado a través de la AEAT; y, más en concreto, especifica que la autoliquidación del cuarto trimestre de 2001 presentada e ingresada en la Diputación Foral de Bizkaia constituye un ingreso indebido, dada la competencia estatal extensible a todo el año 2001 y no sólo a los tres primeros trimestres.

2. La Junta Arbitral dictó en el presente conflicto la resolución R 3/2009, de 28 de enero de 2009, en cuyos Fundamentos de Derecho 3 y siguientes examinamos detenidamente las alegaciones de las partes e interesados en el procedimiento acerca de las consecuencias que para éste se derivaban del párrafo segundo del Reglamento de la Junta Arbitral, según el cual "[e]n ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia". Como conclusión de este análisis mantuvimos en el Fundamento de Derecho 9 que "procede suspender la tramitación del conflicto seguido ante esta Junta Arbitral teniendo en cuenta la pendencia judicial que resulta de las siguientes consideraciones:.

a) En el caso del IVA 2001 hay pendencia ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de tal manera que no procede entrar en el fondo del asunto, sino declarar la suspensión, tanto en relación con las actas de disconformidad y liquidaciones giradas a ENTIDAD 1 por sí misma, como a la citada sociedad como sucesora de ENTIDAD 2.

b) En el caso del Impuesto sobre Sociedades, la pendencia judicial resulta de la existencia de un recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de imposición de sanción por compensación de bases imponibles negativas interpuesto ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, ya que sólo si la AEAT fuera competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades sería competente para la imposición de sanciones por la comisión de infracciones en este impuesto".

Con este fundamento la Junta Arbitral adoptó el siguiente acuerdo:

"Suspender, hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral, la resolución del expediente 9/2008".

3. El 15 de diciembre de 2009 tuvo entrada en la Junta Arbitral un escrito del Delegado Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco fechado el día anterior en el que comunica a esta Junta que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó autos, de los que acompaña copia, mediante los que acuerda "suspender los autos hasta que la Junta Arbitral resuelva el conflicto de competencias que afecta al recurso".

Dichos autos son los siguientes:

- Auto de 17 de octubre de 2008, dictado en el recurso 606/07, contra acuerdo de 22-02-07 del TEAR del País Vasco desestimatorio de la reclamación contra acuerdo de liquidación en concepto de IVA, ejercicio 2001.

- Auto de 15 de enero de 2009, dictado en el recurso 607/07, contra acuerdo de 28-02-07 del TEAR del País Vasco denegando la solicitud efectuada por la recurrente en la pieza separada de suspensión del expediente 46-754/05.

- Auto de 23 de enero de 2009, dictado en el recurso 608/07, contra acuerdo de 28-02-07 del TEAR del País Vasco contra acuerdo de imposición de sanción dictada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001.

El Delegado Especial de la Agencia en el País Vasco expone que "[e]ntendemos que, con los mencionados autos del TSJPV desaparece el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral".

## **II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO**

1. Los Autos del TSJPV mencionados en el Antecedente 3 ponen fin transitoriamente a la pendencia judicial de los respectivos procesos contencioso-administrativos. Por otra parte, esta Junta Arbitral no tiene noticia de que se encuentren *sub judice* otras controversias en las que se susciten cuestiones que el presente conflicto somete al conocimiento de esta Junta Arbitral. En consecuencia, a la *vista* de dichos Autos y de la manifestación hecha por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco, procede reanudar la tramitación de este conflicto.

2. Antes de entrar a examinar el fondo del conflicto, es conveniente reiterar la posición adoptada por la Junta en la anterior resolución R 3/2009, dictada el 28 de enero de 2009 en el expediente 9/2008 relativo al presente conflicto, acerca de las otras cuestiones preliminares -distintas de la pendencia judicial- suscitadas por la AEAT, a saber, la falta de planteamiento en forma del conflicto por la Diputación Foral de Bizkaia y la extemporaneidad de este planteamiento. Damos por reproducidos aquí los razonamientos en los que nos fundamos en la citada resolución para rechazar ambas alegaciones. En cuanto a la segunda (la extemporaneidad) cabe añadir que la posición de la Junta Arbitral ha sido sancionada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 22 de Abril de 2010, recurso número 147/2009, y 13 de abril de 2011, recurso número 540/2008. La segunda de ellas cita a la anterior y afirma

que comparte "el criterio que viene manteniendo la Junta Arbitral respecto a los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución, al no tratarse, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podía ser aplicable el plazo de un mes establecido en el Reglamento, sino de conflictos surgidos con anterioridad, como ocurre en este caso ... ". Esta cuestión está, pues, totalmente zanjada.

3. La cuestión de fondo objeto del conflicto consiste en determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001, a cargo del ENTIDAD 1, tanto considerada en sí misma como en su calidad de sucesora por absorción de ENTIDAD 2.

4. El escrito del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 20 de octubre de 2008, titulado "informe de alegaciones", presentado en el trámite de puesta de manifiesto del expediente como alegaciones por el Departamento de Hacienda y Finanzas de esa institución foral, expone (págs. 13 y sigs.) que ENTIDAD 2 tenía su domicilio fiscal en MUNICIPIO 3 hasta que en fecha 1 de octubre de 2001 eleva a público el cambio de domicilio fiscal a Bizkaia; que el cambio de domicilio se comunica a las dos Administraciones y se inicia el 24 de mayo de 2002 un procedimiento de comprobación de dicho cambio; que el 20 de septiembre de 2002 la Administración del Estado accede al cambio de domicilio.

Argumenta la Diputación Foral de Bizkaia que si la Administración del Estado con el conocimiento de nuevos hechos y la obtención de nuevas pruebas entiende que el domicilio no ha sido cambiado efectivamente, debería haber actuado de acuerdo con el artículo 43.Nueve del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, vigente a partir de 2002. Invoca también la institución foral a mayor abundamiento el procedimiento de cambio de domicilio fiscal regulado en los artículos 148 y siguientes del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, que entró en vigor el 1 de enero de 2008, así como, con anterioridad a esta

fecha, el regulado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades derogado por el citado Reglamento General.

La Diputación Foral de Bizkaia afirma que cuando la Administración del Estado pretende ejercer competencias inspectoras cuyo punto de conexión resulta ser el domicilio fiscal "no puede ejercer dicha competencia inspectora sin que previamente se haya determinado que efectivamente el domicilio debe localizarse en lugar distinto al que el obligado declara y la otra Administración admite, por lo que es indispensable que se promueva por parte de la Administración Estatal el cambio de domicilio de Bizkaia a MUNICIPIO 3 de acuerdo a lo preceptuado en el Concierto Económico, de forma que la Diputación Foral de Bizkaia pueda comprobar la realidad del domicilio fiscal declarado y pueda alegar lo que estime conveniente".

Señala la Diputación Foral de Bizkaia que con arreglo al artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, son nulos los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, y por lo tanto, "las actuaciones inspectoras realizadas para la investigación y comprobación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001 a ENTIDAD 2 son nulas de pleno derecho por corresponder a aquella administración competente en virtud al domicilio fiscal, el cual se encuentra en Bizkaia, desde que la propia sociedad así lo entiende y declara, salvo que, de acuerdo al procedimiento establecido al efecto, que es el pactado en el apartado noveno del artículo 43 del Concierto Económico, alguna de las dos administraciones afectadas promueva cambio de domicilio fiscal y efectivamente se resuelva que el domicilio fiscal está en lugar distinto al declarado, de conformidad con ambas administraciones, llegando en último término a decidir sobre el conflicto de domiciliación la Junta Arbitral". Alega la Diputación Foral que la forma de actuar de la Administración del Estado provoca indefensión a la Diputación Foral de Bizkaia, "que no conoce que se están llevando a cabo dichas actuaciones hasta que el propio

contribuyente acaba comunicando a la Diputación Foral de Bizkaia que se está produciendo esta situación".

El citado escrito de la Diputación Foral de Bizkaia de 20 de octubre de 2008 concluye con la formulación de dos alegaciones, la segunda de las cuales se refiere a la cuestión de la prejudicialidad y la primera resume el razonamiento expuesto y termina con el siguiente párrafo, que, en defecto de una petición formal a la Junta Arbitral, cabe considerar como solicitud dirigida a este órgano:

"El actuario entiende que las actuaciones realizadas en virtud de la competencia inspectora ejercida por la Administración del Estado en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001 e Impuesto sobre el Valor Añadido, cuarto trimestre del ejercicio 2001 a ENTIDAD 2, son nulas de pleno derecho".

Una alegación similar se formula por ENTIDAD 1 en su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008 (págs. 26 y sigs.): considera la entidad que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial que invoca, "si la AEAT no ha utilizado los mecanismos legales contenidos en los artículos 39.5 [*sic*; seguramente quiso citar el 36.5] y 39.6 del Concierto Económico vigente en el momento del cambio de domicilio (Ley 12/1981), y en los artículos 43.6 y 66.2 del Concierto posteriormente vigente en el momento de la inspección (Ley 12/2002), para la AEAT es firme y consentido el hecho de que ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1 tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, y es inadmisibile cualquier alegación en sentido contrario". En consecuencia, "deben ser declaradas radicalmente nulas todas aquellas actuaciones realizadas por una Administración, cuando la misma no ha acudido ante la Junta Arbitral, para que esta decida sobre la cuestión que es objeto de conflicto".

Más adelante (pág. 30) afirma que "[d]e conformidad con la Ley del Concierto Vasco, si la AEAT en aquel momento inicial de la segunda inspección estaba disconforme con la competencia, que previamente había asumido la Diputación Foral de Bizkaia al liquidar los impuestos oportunos, la única solución que tenía

era requerir de inhibición a la Diputación Foral que previamente había asumido la competencia, y si esta última mantenía su postura surgiendo el conflicto, el único medio legal que tenía la AEAT era acudir a la Junta Arbitral, obviamente sin iniciar la inspección, ya que tal actuación estaría vetada por el artículo 66.2 del Concierto vigente en el momento de la misma". Y añade que al no haber seguido este trámite, "para la AEAT es firme y consentida dicha competencia que nunca ha impugnado por el cauce legal; y en consecuencia ahora han de ser desestimados de plano todos sus argumentos sobre su presunta competencia en el presente conflicto".

Alega ENTIDAD 1 (págs. 41 y sigs.) que la AEAT inició el 24 de mayo actuaciones de comprobación del domicilio declarado por ENTIDAD 2, que terminaron con un informe de fecha 20 de septiembre de 2002 en el que se accedía al cambio de domicilio de esta entidad de MUNICIPIO 3 al País Vasco. Considera ENTIDAD 1 (pág. 45) que "la AEAT no puede ir ahora contra sus propios actos para señalar un domicilio diferente del que ella misma fijó por acto firme, consentido y definitivo" y que "si la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco quería anular el acto administrativo de cambio de domicilio que verificó, debió seguir los cauces que al respecto determina la Ley General Tributaria, con el fin de respetar el principio de seguridad jurídica que asiste a todo contribuyente ... " (pág. 57). Se refiere ENTIDAD 1 a los procedimientos de revisión de oficio establecidos en la Ley General Tributaria 230/1963, en particular al de anulación de oficio del artículo 153 y a la declaración de lesividad (cfr. págs. 48 y sigs.).

Por su parte, la AEAT, en su escrito de alegaciones de fecha 19 de junio de 2008 argumenta (pág. 55) que "[l]a conclusión de que el cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 fue simulado no puede verse alterada por el informe de cambio de domicilio fiscal emitido con fecha 20 de septiembre de 2002, por la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco, ya que en esta actuación la Inspección se limitó a comprobar la regularidad formal del cambio, dado el ámbito de la actuación, ya que no dispuso de la información suficiente para poder apreciar la verdadera pretensión del cambio de domicilio". Añade que

"[d]ado el alcance de esta actuación, entendemos, que la emisión de este informe, en la medida en que con posterioridad puedan conocerse hechos y circunstancias que determinen que el domicilio fiscal se encuentre localizado en lugar distinto al declarado, no impide que puedan ejercitarse las correspondientes competencias por parte de la Administración competente". Señala el escrito que "[e]n el caso concreto que nos ocupa, se ponen de manifiesto hechos o circunstancias que revelan que el domicilio fiscal estaba en todo caso en MUNICIPIO 3, y por tanto no puede vincular a la Administración un informe, que además no crea auténticos derechos en el contribuyente, cuando hechos conocidos por la Administración con posterioridad a la fecha de emisión del informe de cambio de domicilio debido al alcance de estas comprobaciones pone de manifiesto la existencia de una simulación en el cambio de domicilio".

5. Las alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia y de ENTIDAD 1 se resumen en la siguiente tesis: la AEAT infringió el procedimiento de cambio de domicilio fiscal previsto en el Concierto Económico; en consecuencia, el domicilio fiscal de ENTIDAD 2 se encontraba en el lugar declarado por el contribuyente y aceptado por la AEAT, es decir en el País Vasco. Por tanto, en la medida en que el domicilio es el punto de conexión para las potestades de inspección de los impuestos considerados, la AEAT carecía de competencia para realizar actuaciones de comprobación cerca del contribuyente en cuestión, vicio que determina la nulidad de pleno derecho de tales actuaciones.

Se invocan también por ENTIDAD 1 los artículos 39.6 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto) y 66.2 del vigente Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, que disponen que "cuando se suscite el conflicto de competencias las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación ulterior". Acerca de esta invocación es de señalar, por una parte, que el presente conflicto se planteó el 21 de noviembre de 2005, por lo que el citado precepto no sería aplicable a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del IVA y demás actos conexos, respecto de las cuales se discute la competencia en el

presente conflicto, todas las cuales son de fecha anterior a dicho planteamiento.

Por otra parte, es importante tener presente que todos los actos y hechos de los que dimana el presente conflicto sucedieron antes de la constitución efectiva de la Junta Arbitral, que tuvo lugar el 4 de abril de 2008. El Tribunal Supremo, en sus sentencias de 10 de julio de 2008 (recurso 2399/2006) y 6 de mayo de 2010 (recurso 3775/2003) ha establecido la doctrina de que la suspensión de las actuaciones ordenada por el artículo 66.Dos CEPV(2002) es una pieza del sistema de solución de conflictos diseñado por el Concierto, cuyo elemento central es la Junta Arbitral, y que, en consecuencia, no era aplicable mientras no se hubiese constituido este órgano.

Volviendo a la tesis de la Diputación Foral de Bizkaia y de ENTIDAD 1 antes resumida, en ella cabe distinguir los dos siguientes aspectos:

- 1) La cuestión de la nulidad de las actuaciones de la AEAT como consecuencia de la no observancia por ésta del procedimiento de cambio de domicilio fiscal.
- 2) Si dicha infracción del procedimiento determina que quede definitivamente fijado el domicilio fiscal declarado por el contribuyente.

Ad 1). Con respecto a la cuestión de la nulidad, tenemos que afirmar que no entra dentro de las competencias de esta Junta Arbitral, definidas en los artículos 66.Uno CEPV(2002) y 3 RJACE, declarar la nulidad de actos administrativos. En conflictos como el presente, en los que se debate sobre la competencia para el ejercicio de determinadas potestades, la función de esta Junta Arbitral se ciñe a determinar cuál de las Administraciones en conflicto es la competente. La depuración de las consecuencias que se deriven de tal determinación para los actos administrativos dictados por dichas Administraciones incumbe a otras instancias, señaladamente a los Tribunales contencioso-administrativos. En consecuencia, hemos de rechazar la

pretensión que parece formular la Diputación Foral de Bizkaia de que declaremos la nulidad de las actuaciones de la AEAT que, en su opinión, están afectadas del vicio de nulidad. Esta cuestión, insistimos, no es ni puede ser objeto del presente conflicto, que hemos definido en el anterior Fundamento de Derecho 3.

Ad 2). Con respecto a la cuestión de si el hecho indudable de que la AEAT no siguiera el procedimiento de cambio de domicilio obliga a mantener el resultante de la declaración censal presentada por la entidad y prejuzga la solución a esta cuestión, la respuesta debe ser negativa. También esta cuestión está afectada, aunque sea de manera colateral, por el hecho de que cuando la AEAT realizó las actuaciones que originaron el conflicto la Junta Arbitral, aunque prevista y regulada en el Concierto Económico, no se hallaba constituida y en funcionamiento, situación que ha perturbado profundamente la solución de los conflictos que inevitablemente surgían mientras se mantuvo.

Ciertamente, la lealtad institucional hubiera exigido que la AEAT promoviese el cambio de domicilio fiscal del contribuyente frente a la Diputación Foral de Bizkaia, y no resultan plenamente satisfactorias las alegaciones aducidas por aquélla para justificar la omisión de este procedimiento. Ahora bien, la investigación sobre este domicilio era de hecho inseparable de la emprendida por la Agencia acerca de la situación tributaria de ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 respecto a los impuestos considerados; actuaciones de comprobación que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo antes citada, la AEAT no estaba obligada a suspender, en ausencia de la Junta Arbitral en funcionamiento, ni siquiera después del planteamiento formal de un conflicto de competencias. Con más razón cuando éste fuese posterior a tales actuaciones, como sucede en el presente caso.

Por otra parte, el procedimiento de cambio de domicilio establecido tanto por el Concierto de 1981, artículo 36.Cinco, como, más detalladamente, por el vigente de 2002, artículo 43, apartados Seis y Nueve, desarrollados ahora por el Reglamento de la Junta Arbitral, desemboca, en caso de desacuerdo entre las

dos Administraciones, en el sometimiento del conflicto a la Junta Arbitral. Esta es precisamente la situación en la que se encuentra el presente conflicto. Una vez planteado y, tras la constitución de la Junta Arbitral, admitido a trámite por ésta, el conflicto competencial, que encierra el relativo al domicilio fiscal de los contribuyentes afectados por él, se plantea *ex novo* ante dicha Junta y la Diputación Foral de Bizkaia no debió fiar la defensa de su postura a argumentos de carácter procesal sino hacer alegaciones sobre los aspectos materiales de la controversia, algo a lo que renunció.

Las consideraciones precedentes nos llevan también a rechazar el argumento de ENTIDAD 1 basado en la eficacia vinculante para la AEAT del informe de la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco de 20 de septiembre de 2002: no sólo es sumamente dudosa tal eficacia sino que el debate sobre ella pierde todo sentido una vez que el conflicto se encuentra sometido a la decisión de la Junta Arbitral en los términos expuestos.

6. El presente conflicto debe resolverse, por tanto, aplicando las normas materiales del Concierto Económico sobre la distribución entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia de las competencias sobre el Impuesto sobre Sociedades y el IVA. Y puesto que el ejercicio cuestionado es 2001 tales normas son las del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (CEPV), en la redacción aplicable a dicho ejercicio.

Dichas normas son las siguientes:

I. Impuesto sobre Sociedades

**Artículo 17. Normativa aplicable.**

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

**Uno.** El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las

Diputaciones Forales del País Vasco, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, y un tributo concertado de normativa común en los demás casos.

**Dos.** No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. Sin embargo, las entidades que teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realicen en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 y 20 siguientes, quedarán sometidas a la normativa del Estado.

(...)

**Artículo 18.** *Exacción del Impuesto.*

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

**Uno.** Corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 500 millones de pesetas.

b) Los que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 500 millones de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

(...)

**Cuatro.** A los efectos de lo dispuesto en los apartados anteriores, en el supuesto de inicio en el ejercicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en dicho ejercicio.

Si el ejercicio de inicio de la actividad fuese inferior a un año, para el cómputo de la cifra anterior las operaciones realizadas se elevarán al año. Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio del inicio de la actividad.

**Cinco.** Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

**Artículo 20.** *Lugar de realización de las operaciones.*

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes.

(...)

5º Las entregas de bienes inmuebles, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

(...)

**Artículo 22.** *Inspección.*

(Redactado por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

La Inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

1º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la Inspección de los Tributos de cada una de ellas.

2º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizará la situación tributaria del sujeto pasivo, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a cada una de las Administraciones competentes.

2ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio vasco, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

En el caso de que el sujeto pasivo realice en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 y 20 anteriores, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

(... )

## II. Impuesto sobre el Valor Añadido

**Artículo 28.** *Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia se ajustará a las siguientes normas:

**Uno.** Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

(...)

**Tres.** Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido 500 millones de pesetas 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.

A efectos de esta norma se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

**Cuatro.** Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

**Cinco.** A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes.

(...)

b) Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes entregados estén situados en territorio vasco.

(... )

B) Prestaciones de servicios.

1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

(...)

7. Según la AEAT, el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el ejercicio 2001 excedió de 500 millones de pesetas y la totalidad de dichas operaciones se realizó en territorio común, concretamente en Cantabria, por lo que en relación con el Impuesto sobre Sociedades le era aplicable en dicho ejercicio la normativa del Estado (art. 17.Dos CEPV) y la Administración estatal era competente para la exacción de dicho impuesto (art. 18.Uno CEPV) y para su inspección (art. 22, 1ª CEPV), y respecto del IVA, su exacción correspondía también a la Administración del Estado (art. 28.Uno CEPV).

El cómputo por la AEAT del volumen de operaciones se funda en los siguientes argumentos (extractados de las págs. 44 y sigs. del escrito de alegaciones de 19 de junio de 2008):

o El ejercicio 2001 es el primer año en que ENTIDAD 1 realiza actividad por lo que el volumen de operaciones obtenido en dicho año inicial es el que ha de tomarse en consideración (arts. 18. Cuatro y 28. Tres CEPV).

o La actividad que se inicia en el ejercicio 2001 es una actividad inmobiliaria, al modificarse el objeto social de ENTIDAD 1 en escritura de 6/8/2001 y realizar como únicas operaciones en el ejercicio la venta de un inmueble en MUNICIPIO 3, por importe de IMPORTE 3 pesetas, y la prestación de servicios de gestión inmobiliaria por importe de IMPORTE 9 pesetas, lo que arroja un volumen total de IMPORTE 10 millones de pesetas. Dichas operaciones están documentadas respectivamente mediante las facturas emitidas números 1/2001 y 2/2001 (figuran en el expediente anexo al escrito de la AEAT, folios 490 y 491).

o Todas las operaciones se realizaron en territorio común, concretamente en Cantabria, como resulta de las citadas facturas 1/2001 (-entrega de bien inmueble- arts. 20.A),5º y 28.Cinco, A), b) CEPV) y 2/2001 (-prestación de servicios directamente relacionados con bienes inmuebles- arts. 20, B), 2º y 28. Cinco, B), 2º CEPV).

o Las entregas de bienes por importe de IMPORTE 11 Euros declaradas por ENTIDAD 1 en el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2001 son operaciones de ENTIDAD 2, sociedad absorbida realizadas por cuenta de ENTIDAD 1 a efectos contables, de acuerdo con la normativa mercantil, si bien la fiscal sólo considera aplicable esta regla cuando lo es el régimen especial de fusiones en el Impuesto sobre Sociedades.

A juicio de la AEAT, las anteriores consideraciones hacen irrelevante el domicilio fiscal de ENTIDAD 1.

El escrito de alegaciones de la AEAT de 19 de junio de 2008 (págs. 46 y sigs.) añade a las referidas consideraciones las que en síntesis se exponen a continuación:

o El inmueble adquirido a ENTIDAD 2 y transmitido a ENTIDAD 3 no tiene la consideración de inmovilizado, afirmación que, a su vez, se funda en los siguientes argumentos:

o Se adquiere y se vende en un corto periodo de tiempo (inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de fusión el 28/11/2001 y escrituración de la transmisión del inmueble el 3/12/2001 ).

o El Plan General de Contabilidad (se refiere al aprobado por RD 1643/1990, de 20 de diciembre, aunque la misma definición se contiene en el vigente, aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre) establecía que el Grupo 2 ("Inmovilizado") "comprende los elementos de patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa", mientras que de las definiciones de las cuentas de existencias del Grupo 3 se

desprende que estas son aquellos elementos destinados a la venta, con o sin transformación.

o Las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, Orden de 28 de diciembre de 1994, en sus normas de valoración 3ª y 5ª establecen que un inmueble cuyo destino previsto sea el uso propio o la explotación en arrendamiento pertenecerá al inmovilizado material y si, por el contrario, el destino previsto del mismo es la venta, estaremos ante una existencia perteneciente al activo circulante. Por lo tanto, la calificación de un elemento patrimonial como inmovilizado o existencia depende de su destino económico. En el caso del inmueble adquirido a ENTIDAD 2 su destino económico no es otro que su transmisión a una inmobiliaria para su transformación en edificio de viviendas.

o El concepto de volumen de operaciones aparece definido en los artículos 18. Cinco y 28.Tres CEPV; no es aplicable a efectos del Concierto Económico el concepto de volumen de operaciones recogido en el artículo 121.Uno, párrafo segundo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, según el cual "en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo periodo por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida". Señala la AEAT que esta aplicación es propugnada por el representante de ENTIDAD 1 acumulando los volúmenes de operaciones de ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 en el año 2000. El argumento del representante de ENTIDAD 1 que se pretende rebatir con el razonamiento anterior parece ser el esgrimido por el representante de esta entidad en sus alegaciones en el procedimiento subsiguiente a las actas de disconformidad en el Impuesto sobre Sociedades y recogido en los respectivos acuerdos de liquidación. Estos acuerdos están incluidos en el expediente remitido a la Junta Arbitral por

la Diputación Foral de Bizkaia. Así, en el de fecha 12/07/2005, relativo al acta número NNNNNNN, se recoge (pág. 16) la siguiente alegación del representante de ENTIDAD 1:

"Con respecto a la sucesión de ENTIDAD 1 en todos los derechos, obligaciones y circunstancias de ENTIDAD 2 considera que, si tal y como estima la actuario ENTIDAD 1 ha sucedido a ENTIDAD 2 de forma universal con motivo de su fusión por absorción, entonces también deberá sucederle en el inicio de la actividad y en el volumen de operaciones de ENTIDAD 2 en el ejercicio 2000, habiendo sido el volumen de operaciones de dicha entidad en el referido año de IMPORTE 12 pts."

o Rechaza también la AEAT la afirmación de ENTIDAD 1 de que la transmisión del inmueble es una operación inmobiliaria no habitual y por ello no estaría comprendida en el concepto de volumen de operaciones definido en el artículo 28.Tres, párrafo tercero CEPV como el importe de las contraprestaciones obtenido por el sujeto pasivo "en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice". La AEAT funda este rechazo en la naturaleza inmobiliaria de la actividad de ENTIDAD 1 y la calificación del inmueble como existencias.

La Diputación Foral de Bizkaia acepta la tesis de la AEAT con relación a ENTIDAD 1: después de transcribir en su escrito de alegaciones de fecha 20 de octubre de 2008 los preceptos pertinentes del Concierto Económico de 1981 relativos al Impuesto sobre Sociedades afirma lo siguiente (pág. 6):

"De acuerdo a los artículos transcritos, en relación a ENTIDAD 1, teniendo en cuenta que el ejercicio de inicio de su actividad es el ejercicio 2001, que el volumen de operaciones realizado en dicho ejercicio es superior a 3 millones de euros y que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se entienden realizadas en su totalidad en MUNICIPIO 3, la normativa aplicable, la competencia inspectora así como la exacción del impuesto corresponde a la Administración Estatal".

Seguidamente el citado escrito transcribe las normas del Concierto Económico de 1981 relativas al IVA, llegando a idéntica conclusión (pág. 8).

8. En su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008, ENTIDAD 1 sostiene frente a la AEAT que su volumen de operaciones en 2001 no excedía de 500 millones de pesetas, En su opinión, para determinar este volumen hay que tener en cuenta la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo artículo 121. Tres dispone, en la redacción aplicable, que "[p]ara la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes: 1º) Las entregas ocasionales de bienes inmuebles", norma idéntica a la contenida en el artículo 121.Tres de la LIVA.

El carácter ocasional de la entrega del inmueble se basa, según ENTIDAD 1 (págs, 77 y sigs.) en que dicho inmueble tenía la naturaleza de activo fijo material, tanto en sede de ENTIDAD 2 como en sede de ENTIDAD 1 tras la fusión por absorción; nunca existió la compra de un bien destinado a su venta como desarrollo de una actividad inmobiliaria; su venta originó un resultado extraordinario o excepcional, contabilizado como tal y declarado en este concepto en el Impuesto sobre Sociedades.

El Fundamento de Derecho 4º (págs. 59 y sigs.) del citado escrito de ENTIDAD 1, que lleva por rúbrica "Naturaleza del patrimonio adquirido por ENTIDAD 1, tras la absorción de ENTIDAD 2", está dedicado a rebatir la tesis de la AEAT de que el inmueble en cuestión no tiene el carácter de inmovilizado, tesis que, como ha quedado indicado en el anterior Fundamento de Derecho 7, tiene como argumento central que el destino económico previsto del inmueble, es decir, la finalidad para la que fue adquirido, era su venta.

ENTIDAD 1 afirma (pág. 62) que su propósito respecto al inmueble adquirido en la fusión era "reformarlo y continuar su explotación hotelera", pero que "para conseguir su rentabilidad era necesaria una importante reforma", que describe. Sin embargo, un informe de los Servicios Jurídicos Municipales del

Ayuntamiento de MUNICIPIO 3 sostuvo que no eran posibles los cambios estructurales del edificio previstos y que la Ordenanza aplicable al inmueble era la Residencial, en lugar de la Hotelera. Dice ENTIDAD 1 que este informe, "que implicaba importantes impedimentos que hacían inviable la idea de explotación hotelera original, motivó la consiguiente zozobra y el temor a una pérdida sustancial de la importantísima inversión efectuada en la adquisición de la totalidad de las acciones de ENTIDAD 2. Por este motivo ENTIDAD 1 se vio obligada en aferrarse a una oferta de compra realizada por ENTIDAD 3.... ". Estas consideraciones se reiteran en lo esencial en las páginas 82 y siguientes del escrito de alegaciones de ENTIDAD 1.

Considera ENTIDAD 1 (pág. 65) que "[e]s totalmente equivocado el tratamiento de venta a corto plazo que se pretende dar a la transmisión del inmueble, al considerar que el mismo se adquiere el 28/11/2001 y se transmite el 03/12/2001, debido a que el inmueble con motivo de la sucesión universal a que dio lugar la fusión en el patrimonio de ENTIDAD 2 nos debemos remontar hasta el año 1988, año en que se aporta en el acto fundacional a ENTIDAD 2, para ver el origen del mismo y siempre mantenido como inmovilizado material".

Argumenta después ENTIDAD 1 (págs. 67 y sigs.) que el inmueble ha tenido siempre la consideración de inmovilizado en la contabilidad de ENTIDAD 2, calificación que se mantuvo en la de aquella entidad. Esto último es coherente, a su juicio, con la naturaleza de fusión impropia de la operación en virtud de la cual dicha entidad adquirió en bloque, por sucesión universal, el patrimonio de ENTIDAD 2, lo cual implica que se continúa la misma actividad, pero en una sociedad distinta. En virtud de estas consideraciones, la entidad concluye (pág. 69) que "los activos que recibe ENTIDAD 1 con motivo de la fusión se transmiten en la situación en que se encontraban en ENTIDAD 2 y que la calificación contable que el inmueble aportado en el momento de la constitución de esta última (NOMBRE DE HOTEL 1) tenía en la absorbida como inmovilizado material en atención a su afectación a la actividad de "Hotel cafetería-restaurante" se traslada a la absorbente. Tal efecto ha de reconocerse por exigirlo el principio de sucesión universal. ..".

9. De acuerdo con el artículo 18.Cinco CEPV, el volumen de operaciones comprende "las entregas de bienes y prestaciones de servicios *realizadas en su actividad*" y más explícitamente, según el artículo 28.Tres CEPV, "las entregas de bienes y prestaciones de servicios *efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice*". Carece, pues, de relevancia el carácter ocasional o no de la venta planteado por el contribuyente, dado que, como se razona seguidamente, la operación forma indudablemente parte de las actividades empresariales del contribuyente.

Del expediente resultan los siguientes hechos relevantes para determinar el destino atribuido por ENTIDAD 1 al bien inmueble:

1) Condiciones resolutorias establecidas en la escritura de 6 de agosto de 2001 de compraventa de las acciones de ENTIDAD 2. Son, en síntesis, las siguientes:

- Hallarse a 30/11/2001 libre de cargas la finca NOMBRE DE HOTEL 1, siendo de cuenta de ENTIDAD 2 la cancelación del préstamo hipotecario pendiente.
- Haber extinguido a 30/11/2001 ENTIDAD 2 la totalidad de las relaciones laborales de su plantilla, siendo de su cuenta la liquidación y abono de todas las obligaciones.
- Renunciar la administradora única de ENTIDAD 2 a su cargo a 30/11/2001, en el mismo acto en que se proceda al pago del precio aplazado en la compra de las acciones.
- Asumir los vendedores con carácter solidario la obligación de cancelar y liquidar a 30/11/2001 todos los pasivos de cualquier naturaleza que existan en ENTIDAD 2 como consecuencia de su actividad empresarial.

El contrato incluye también una cláusula en virtud de la cual "se autoriza por la sociedad compradora a que los vendedores de los títulos valores objeto del presente contrato de compra-venta, puedan vender todos aquellos bienes muebles y objetos de cualquier naturaleza que existen

en el inmueble que constituye el NOMBRE DE HOTEL 1, sin que dicha autorización alcance a ningún tipo de las instalaciones de toda naturaleza que se contienen en el inmueble y que son utilizadas en la actividad hotelera que se desarrolla en su seno".

El 20 de diciembre de 2001 la administradora única de ENTIDAD 2 declaró haber cumplido todas las condiciones y con la misma fecha Cruz Roja Española certifica haber recibido en donación el mobiliario del NOMBRE DE HOTEL 1 (folios 332 a 335 del expediente anejo al escrito de la AEAT).

2) La compradora del inmueble, ENTIDAD 3, realizaba el 2 de octubre de 2001, es decir, dos meses antes de la compra, gestiones encaminadas a la obtención de licencia de obras de "rehabilitación y adaptación de edificio hotelero para uso vivienda". Figura en el expediente (folio 493 del anexo al escrito de alegaciones de la AEAT) copia de una solicitud de tales obras con esa fecha dirigida por la mencionada entidad al Ayuntamiento de MUNICIPIO 3. Figura también (folio 494) la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, de fecha 24 de octubre de 2001, a cargo de la referida entidad, por la obra mencionada.

3) El pago de la mayor parte del precio de las participaciones de ENTIDAD 2 adquiridas por ENTIDAD 1 (IMPORTE 13 pesetas del total de IMPORTE 2 pesetas) se aplaza sin intereses hasta el 30 de noviembre de 2001 y se realiza el 7 de diciembre de este año, con el dinero recibido de ENTIDAD 3 En pago de la compra del inmueble esta entidad entrega a ENTIDAD 1 el 3 de diciembre de 2001, fecha de la escritura de compraventa, un cheque bancario por importe de IMPORTE 14 pesetas, que se abona en cuenta el día siguiente. ENTIDAD 1 no concertó ningún préstamo u otra operación de financiación con vistas al pago de la cantidad aplazada.

4) Existencia de una vinculación entre ENTIDAD 1 e ENTIDAD 3 (págs. 34 y sig. del escrito de la AEAT de 19 de junio de 2008) a través de NOMBRE Y APELLIDOS 2, administrador solidario de ENTIDAD 1 y administrador único de ENTIDAD 4. Este último nombramiento es revocado por acuerdos sociales elevados a escritura pública el 22 de julio de 1994 (folios 509 y siguientes del expediente anexo al citado escrito de la AEAT), nombrándose consejeros, junto con otras personas, a NOMBRE Y APELLIDOS 2 y a NOMBRE Y APELLIDOS 3, administrador único de ENTIDAD 3. Figura también en el expediente (folios 514 y sig.) una nota del Registro Mercantil de Cantabria expedida el 19/9/2002, en la que se indica el carácter unipersonal de la sociedad ENTIDAD 4, siendo su socio único ENTIDAD 3 y que se encuentra depositado un proyecto de fusión con fecha 24/7/1998.

La AEAT pone además de manifiesto en su escrito citado la existencia de una vinculación entre NOMBRE Y APELLIDOS 4, esposa del Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 2, con el señor NOMBRE Y APELLIDOS 3, administrador de ENTIDAD 3 a través de la entidad ENTIDAD 5, de la que ambos son consejeros.

Por otra parte, en el informe de disconformidad de 2 de diciembre de 2004, relativo al acta A02-NNNNNNN por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, de ENTIDAD 1 en su condición de sucesor universal de ENTIDAD 2 (folios VII y sigs. del expediente anejo al escrito de la AEAT), se indica (pág. 7) lo siguiente: "ENTIDAD 3 opera con habitualidad con uno de los administradores solidarios y socio de ENTIDAD 1, el Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 2. De las promociones y negocios iniciados por ENTIDAD 3 durante los ejercicios 1998 a 2001 hay que señalar que en todos ha intervenido el Sr. citado", y enumera seguidamente las aludidas operaciones inmobiliarias.

A estos hechos opone ENTIDAD 1 en su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008 los siguientes argumentos:

- Niega la entidad (pág. 80) la existencia de contactos con ENTIDAD 3 con vistas a la venta del inmueble con el argumento de que "[n]o se sostiene de ningún modo lo afirmado, por el mero hecho de que ENTIDAD 1 es imposible que transmita el inmueble que se reseña hasta tanto no ostente su propiedad, la cual correspondía a la entidad mercantil ENTIDAD 2"

- Aduce también (pág. 82) que "se quieren sacar conclusiones equívocas del hecho de que ENTIDAD 3 hubiera solicitado al Ayuntamiento de MUNICIPIO 3, con fecha 24 de octubre de 2001, licencia de obras para rehabilitar y adaptar el edificio hotelero, fecha anterior a producirse la fusión y venta del inmueble". Reitera a continuación que el fin inicial de la adquisición de éste fue el de reformarlo y continuar con su explotación hotelera, pero que los obstáculos que se opusieron a este propósito -a los que se añade ahora uno nuevo: "que lo que suponíamos propiedad era en realidad una concesión de costas, lo que motivó recelo del Registrador de inscribirlo como propiedad absoluta"- indujeron a ENTIDAD 1 a aceptar la oferta de compra de ENTIDAD 3. Y concluye (pág. 84):

"Por tanto, ENTIDAD 1 nunca ha estado en connivencia con la empresa ENTIDAD 3, como expresan las alegaciones de la AEAT. Nunca hemos financiado a dicha empresa el proyecto de rehabilitación del inmueble, sino que la empresa ha hecho suyo el proyecto nuestro, modificándolo y devolviéndonos el dinero adelantado de ENTIDAD 1. Nunca la empresa ENTIDAD 3 ha tenido en su poder documento alguno que acredite que tenía algún tipo de acuerdo, o de opción o de obligación con ENTIDAD 1, antes del otorgamiento del documento público de venta del inmueble de 3 de diciembre de 2001. No sabemos, por tanto, cómo pudo según la Agencia Tributaria, solicitar licencia de obra en el mes de Octubre de 2001, sin ser los propietarios del inmueble, y si lo hizo, no somos responsables, y por tanto, ajenos a las gestiones realizadas ante los Servicios Urbanísticos del Ayuntamiento de MUNICIPIO 3, por la empresa ENTIDAD 3 o por

otras empresas que estando interesadas en la compra del inmueble en cuestión, cuando lícitamente evacuaron las consultas correspondientes a tal fin".

Los hechos anteriores, cuya eficacia probatoria no resulta desvirtuada por las alegaciones del contribuyente que se acaban de exponer, ponen de manifiesto que el propósito perseguido por ENTIDAD 1 desde el momento de la adquisición del inmueble por la absorción de ENTIDAD 2 era su venta a ENTIDAD 3 por lo que la calificación contable correcta de dicho inmueble en el patrimonio de ENTIDAD 1 no era la de inmovilizado sino la de existencias.

A la vista de tales hechos no resulta convincente la alegación de ENTIDAD 1 expuesta en el precedente Fundamento de Derecho, en el sentido de que su propósito inicial de continuar con la actividad hotelera fue modificado posteriormente en vista de las circunstancias, que obligaron a la entidad a acogerse a una oferta de ENTIDAD 3. Es de mencionar que esta explicación no coincide totalmente con la que, según el informe de disconformidad antes citado (pág. 30), dio ENTIDAD 1 a la Inspección de la AEAT:

“El representante ante la Inspección de la sociedad absorbida ha manifestado verbalmente que la operación de fusión se realizó con la intención de que la sociedad absorbente llevara a cabo la rehabilitación y promoción de viviendas en el edificio, y que dicha actividad se desarrollara en MUNICIPIO 1 por entender que podrían existir mejores condiciones de mercado, razón por la cual tiene lugar el traslado de la operación al País Vasco y la intermediación de una sociedad vasca, ENTIDAD 1. Si bien recibe con posterioridad una oferta de compra de un tercero, ENTIDAD 3, y ante la posibilidad de que existieran problemas con la licencia de conversión del edificio en viviendas, decide venderlo".

Por otra parte, el objeto social de ENTIDAD 1, que en su constitución, por escritura de 22 de marzo de 1999, era "la prestación de servicios profesionales relacionados con la arquitectura, mediante la contratación, en su caso, de las

personas con la debida titulación", tras su modificación, por escritura de 6 de agosto de 2001, pasó a ser la realización de las siguientes actividades:

- "La explotación de hoteles y servicios anejos relacionados con la hostelería, tales como cafetería y restaurante.
- Promoción y construcción por cuenta propia o de terceros de toda clase de edificaciones y obras, incluyendo la rehabilitación de bienes inmuebles para cualquier tipo de uso.
- Compra-venta de todo tipo de bienes inmuebles y su arrendamiento o explotación de cualquier forma, así como servicios de intermediación en la compra de los mismos.
- Prestación de servicios de asesoramiento y gestión inmobiliaria.
- Promoción de empresas inmobiliarias y empresas de explotación de hoteles y servicios anejos, de objeto análogo o idéntico a cualquier de las actividades anteriores, tomando participaciones o efectuando inversiones de cualquier especie en las mismas".

En vista del objeto social de ENTIDAD 1 así definido, en el que predominan las actividades inmobiliarias y se incluye, en concreto, la compraventa de inmuebles, no cabe duda de que la venta del edificio del NOMBRE DE HOTEL 1 era una actividad ordinaria de dicha sociedad, que formaba parte de sus actividades empresariales, y que, por tanto, no puede ser calificada de "entrega ocasional de bienes inmuebles", en el sentido del artículo 121.Tres, 1º LIVA. A esta conclusión no se opone, como es obvio, el carácter singular de la venta.

Por consiguiente, de conformidad con los artículos 18.Cinco y 28.Tres del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, el importe de la venta del hotel debe incluirse en el volumen de operaciones realizado por ENTIDAD 1 en el ejercicio 2001, el cual, por tanto, excedió en dicho ejercicio, primero de su actividad, de 500 millones de pesetas.

Por lo demás, no cabe sostener que en virtud de la absorción de ENTIDAD 2 por ENTIDAD 1 el volumen de operaciones de ésta que hay que tomar en consideración es el obtenido por aquélla en 2000, ejercicio en el que ENTIDAD

1 había permanecido inactiva y al que no alcanzó la retroacción contable de la fusión. Semejante tesis no encuentra apoyo en el artículo 121.Uno LIVA.

Dado que el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el año 2001 excedió de 500 millones de pesetas, y teniendo en cuenta además que la totalidad de las operaciones de dicha entidad se realizaron en territorio común, es forzoso concluir, respecto al Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1, ejercicio 2001, que la normativa aplicable era la estatal (art. 17.Dos CEPV) y que correspondían a la Administración del Estado las competencias para la exacción (art. 18.Dos CEPV) y la inspección (art. 22.1º CEPV) de dicho impuesto. Asimismo, que la Administración competente para la exacción del IVA, ejercicio 2001, a cargo de dicha entidad, era la del Estado (art. 28.Uno CEPV).

10. Por lo que respecta a ENTIDAD 2, no se discute que en 2000 su volumen de operaciones fue inferior a 500 millones de pesetas. El volumen declarado en el Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio fue de IMPORTE 15 pesetas (escrito de alegaciones de ENTIDAD 1 de fecha 24 de octubre de 2008, pág. 46). Por tanto, la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades corresponde a la Administración en cuyo territorio radique el domicilio fiscal del obligado tributario (art. 18.Uno, a) CEPV) y a esta misma Administración le compete la inspección (art. 22.1º CEPV). La misma regla rige respecto a la exacción del IVA (art. 28.Tres CEPV).

A su vez, el artículo 36.Cuatro CEPV, redactado por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, disponía lo siguiente:

"A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección".

Pues bien, la AEAT, sostiene en su escrito de alegaciones de 19 de junio de 2008 (págs. 53 y sigs.) que el domicilio fiscal de ENTIDAD 2 en el año 2001 estaba localizado en MUNICIPIO 3, tesis que apoya en los argumentos principales que resumimos seguidamente:

- El Concierto de 1981 debe interpretarse a la luz de lo dispuesto en el artículo 43.Ocho del Concierto aprobado por Ley 12/2002, que es del siguiente tenor: "Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad". En el presente caso, afirma la AEAT, ENTIDAD 2 primero cesó en su actividad ordinaria y después cambió de domicilio.
- La conclusión de que el cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 fue simulado no puede verse alterada por el informe sobre el cambio de domicilio fiscal emitido con fecha 20 de septiembre de 2002 por la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco.
- Con posterioridad al citado informe y como consecuencia de las actuaciones de comprobación desarrolladas cerca de ENTIDAD 2 se pusieron de manifiesto nuevos hechos que, a juicio de la AEAT confirman que el domicilio de dicha entidad se encontraba en MUNICIPIO 3 en el año 2001. Tales hechos son en síntesis los siguientes:

- o ENTIDAD 2 era ya el 6 de agosto de 2001, fecha de la escritura de compraventa de sus acciones por ENTIDAD 1, una sociedad tenedora de inmuebles de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

- o En DOMICILIO 1, domicilio social al que declaró ENTIDAD 2 trasladarse, no se localizó a ninguna persona relacionada con esta entidad. El portero de la finca manifestó que toda la correspondencia se remitía a la Asesoría ENTIDAD 6. Uno de los teléfonos de esta Asesoría coincide con el teléfono de contacto de ENTIDAD 2.

o Telefónica informa que todos los teléfonos a nombre de ENTIDAD 2 corresponden a teléfonos de Cantabria. ENTIDAD 2 no tenía teléfono contratado en MUNICIPIO 1.

o El cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 se produce ante la Diputación Foral de Bizkaia con fecha 15/11/2001 de una forma apresurada ante la fusión documentada en escritura pública de 19 de noviembre de 2001 y se comunica a la AEAT el 6 de agosto de 2002.

o El poder de disposición sobre el edificio (hotel) de ENTIDAD 2 se produjo con anterioridad al cambio de domicilio social y fiscal, ya que el octubre de 2001 la entidad adquirente del inmueble, ENTIDAD 3 se encontraba tramitando la licencia en el Ayuntamiento de MUNICIPIO 3 para la rehabilitación y conversión del inmueble en viviendas.

- Remite además el citado escrito de alegaciones a los hechos relatados en las páginas 20 y siguientes del informe de fecha 2 de diciembre de 2004, ampliatorio al acta levantada a ENTIDAD 1 en su condición de sucesor universal de ENTIDAD 2, en relación con el Impuesto sobre Sociedades. Según la AEAT, estos hechos acreditan que la dirección efectiva de ENTIDAD 1 estaba en 2001 en MUNICIPIO 3, y añade que "[a]l ser ENTIDAD 1 la sociedad absorbente de ENTIDAD 2, estos hechos vienen a reforzar que la dirección efectiva de ambas entidades se encontraba en MUNICIPIO 3 y que su única finalidad era la de transmitir un inmueble eludiendo la tributación derivada de esta operación".

11. La Diputación Foral de Bizkaia afirma con relación a ENTIDAD 2 que teniendo en cuenta que el volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior, es decir, en el ejercicio 2000, es inferior a 3 millones de euros, la competencia para exaccionar e inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades corresponde a la Administración donde se localice su domicilio fiscal (pág. 6 de su escrito de alegaciones de 20 de octubre de 2008), y la misma tesis sostiene con relación al IVA (ibídem, pág. 8). Como hemos mencionado en el

Fundamento de Derecho 4, la Hacienda Foral de Bizkaia sostiene la validez del domicilio fiscal declarado por el contribuyente, que considera debe prevalecer frente a las actuaciones de la AEAT con infracción del procedimiento de cambio de domicilio, pero no aduce ningún argumento material sobre la realidad de dicho domicilio declarado.

12. En su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008, página 55, ENTIDAD 1 se refiere a la afirmación del escrito de la AEAT referida en el precedente Fundamento de Derecho, en la que se alude a hechos posteriores al informe de 20 de septiembre de 2002 que, en opinión de la Agencia, ponen de manifiesto el carácter simulado del cambio de domicilio y a los ocho puntos en que la Administración estatal resume tales nuevos hechos. ENTIDAD 1 hace la siguiente afirmación: "En relación a estos ocho puntos, a los que no vamos a dar respuesta individualmente, queremos resaltar que los mismos constituyen en muchos casos manifestaciones tendenciosas y que para llegar a una conclusión tan trascendental para los intereses del contribuyente por parte de los Servicios de Inspección de la AEAT, se deben emplear necesariamente medios mucho más seguros de forma que es exigible a la Administración algo más que meras conjeturas o sospechas, como las que en muchos casos se relatan en los mencionados ocho puntos (páginas 56 y 57 Alegaciones ante la Junta Arbitral)".

Sin embargo, "como muestra de lo expresado anteriormente", el contribuyente sí refuta de manera detenida la afirmación de la AEAT de que el cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 se comunica a la Agencia Tributaria el 6 de agosto de 2002, con posterioridad a la fecha de la escritura de fusión, en lugar de la fecha correcta, el 15 de noviembre de 2001, el mismo día en que el cambio se comunica a la Hacienda Foral, como se indica en el informe anejo al acta de disconformidad sobre el IVA levantada a ENTIDAD 1 en calidad de sucesor de ENTIDAD 2.

13. Respecto a los argumentos de la AEAT para demostrar que el domicilio de ENTIDAD 2 no estaba en MUNICIPIO 1 sino en MUNICIPIO 3, no

compartimos, en primer lugar, el que pretende aplicar el artículo 43.Ocho del Concierto Económico de 2002. Dicha entidad presentó el 1 de octubre de 2001 declaración censal comunicando el cese en la actividad hotelera ante la AEAT de Cantabria y de su contabilidad resulta que realizó sus últimas ventas en octubre de 2001 (escrito de alegaciones de la AEAT de 19 de junio de 2008). El 15 de noviembre de 2001 ENTIDAD 2 presentó declaración censal relativa al cambio de domicilio a MUNICIPIO 1 tanto a la AEAT como a la Hacienda Foral de Bizkaia (y no el 6 de agosto de 2002, como se indica en el citado escrito de la AEAT). Sin embargo, cualquiera que sea el valor indiciario que pueda atribuirse a esta secuencia de actuaciones respecto a la realidad del cambio de domicilio, no es posible concluir que de ella pueda extraerse directamente la invalidez de este cambio y trasladar la carga de la prueba a la otra Administración, lo cual requeriría la vigencia de una presunción legal como la establecida por la citada norma del Concierto de 2002, que no es aplicable a los hechos que están en la base de este conflicto.

No obstante, a partir de la adquisición por ENTIDAD 1 de todas las acciones de ENTIDAD 2, que tiene lugar el 6 de agosto de 2001, y obviamente tras la absorción de esta entidad por aquélla, el 28 de noviembre de 2001, la determinación del domicilio fiscal de ENTIDAD 2 resulta inseparable de la del domicilio fiscal de ENTIDAD 1. En consecuencia, está justificada la remisión que, como mencionamos en el anterior Fundamento de Derecho 10, hace la AEAT a los hechos relatados en las páginas 20, 21 y 22 del informe ampliatorio al acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades levantada a ENTIDAD 1 en su calidad de sucesora de ENTIDAD 2, los cuales demostrarían, según la AEAT, que la sede de dirección efectiva de ENTIDAD 1 estaba en el año 2001 en MUNICIPIO 3.

Los referidos indicios resultan de actuaciones de investigación realizadas por el Servicio de Vigilancia Aduanera expuestas detalladamente en el Hecho Undécimo y de otras actuaciones referidas en los Hechos Duodécimo, Decimotercero y Decimocuarto del citado informe, y están relatados también en

el escrito de alegaciones de la AEAT, págs. 16 y sigs. Dichos indicios son sumamente prolijos, pero pueden resumirse de la manera siguiente:

- ENTIDAD 1 no realiza actividad alguna hasta agosto de 2001 y en el inicio de su actividad fija su domicilio social en MUNICIPIO 1, DOMICILIO 2. Como domicilio fiscal aparece declarado en julio de 2002 el de DOMICILIO 1 [declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2001 (escrito de alegaciones de la AEAT, pág. 16)]. En este domicilio no existe local ni oficina abierta al público de la entidad, como resulta de los siguientes hechos:

- o No hay contrato de arrendamiento legal, al no estar concertado con el propietario del local sino con un arrendatario sin derecho a subarrendarlo, ENTIDAD 7, vinculado a los representantes de ENTIDAD 1 en MUNICIPIO 1;

- o El portero sube la correspondencia al DOMICILIO 2, donde se encuentra la Asesoría ENTIDAD 6, cuyo titular ostenta la representación de ENTIDAD 1 ante la Administración Fiscal del País Vasco. En esta asesoría está domiciliada ENTIDAD 7;

- o En los intentos de notificación realizados por la AEAT en distintas fechas no se ha encontrado a nadie en el DOMICILIO 1 habiéndose notificado en el DOMICILIO 2.

- o ENTIDAD 1 sólo tiene un empleado a tiempo parcial retribuido con IMPORTE 16 Euros en 2001;

- o No tiene consumo telefónico en la línea instalada a su nombre en esa oficina, pues las facturas de teléfono domiciliadas en el NOMBRE DE BANCO 1 ascienden a IMPORTE 17 pesetas en el año 2001, incluido el coste del alta de la línea, por IMPORTE 18.

- "No se desarrolla actividad alguna en MUNICIPIO 1, porque en las fechas en que parecen intentar abrir allí una oficina, transcurridos más de dos meses desde la compra de ENTIDAD 1, el hotel que constituyen todo su activo ya lo han vendido a un tercero". Se refiere la acturia a las actuaciones de la compradora, ENTIDAD 3 tendentes a la rehabilitación del inmueble.

- La dirección de los negocios y gestión de la actividad se realiza en MUNICIPIO 3 porque:

o El administrador solidario, NOMBRE Y APELLIDOS 2, señala como domicilio de remisión de la correspondencia de la cuenta del NOMBRE DE BANCO 2 desde la que realiza su actividad, el de DOMICILIO 3, de MUNICIPIO 3;

o En el teléfono móvil que aparece en las facturas emitidas por ENTIDAD 1 contesta las llamadas una persona que indica que el domicilio de esta entidad se encuentra en la dirección mencionada de MUNICIPIO 3;

o Un Agente Tributario comprueba que en el portal de dicha dirección existe un cartel con el nombre de dicha empresa, que desaparece en visitas posteriores al inicio del procedimiento inspector;

o Las operaciones financieras derivadas de los contratos objeto de la actividad de la entidad se realizan desde la cuenta abierta en el NOMBRE DE BANCO 2, oficina de MUNICIPIO 3. La cuenta abierta en el NOMBRE DE BANCO 1 en MUNICIPIO 1 no se utiliza más que para el abono del teléfono instalado en MUNICIPIO 1 y el pago de los servicios de gestoría a la Asesoría ENTIDAD 6, por importes mínimos en comparación con los retribuidos por asesoría en MUNICIPIO 3;

o La asesoría jurídica y fiscal se encomienda a un bufete en MUNICIPIO 3;

o La operación de venta del inmueble se realiza en MUNICIPIO 3, siendo todas las personas físicas comparecientes residentes en MUNICIPIO 3;

o Los contratos de préstamo celebrados también lo son con personas residentes en MUNICIPIO 3;

o Los socios y administradores residen en MUNICIPIO 3, pese al que el NOMBRE Y APELLIDOS 2 declare tener su domicilio fiscal en MUNICIPIO 4, si bien residen en MUNICIPIO 3 su esposa e hijo, teniendo él también su residencia habitual en MUNICIPIO 3,

como resulta de las investigaciones realizadas por el Servicio de Vigilancia Aduanera y de sus propias manifestaciones ante otras personas: bancos, asesoría fiscal, notarios;

o Los teléfonos de contacto que ENTIDAD 1 indica a sus clientes, en sus facturas, ante la AEAT del País Vasco y ante el banco son móviles y corresponden al administrador, NOMBRE Y APELLIDOS 2, y a su hijo, quienes residen en MUNICIPIO 3.

14. En su escrito de alegaciones de fecha 24 de octubre de 2008, páginas 32 y siguientes ENTIDAD 1 aduce los siguientes hechos en relación con la sede de gestión administrativa y gestión de los negocios de esta sociedad y de ENTIDAD 2, que se resumen a continuación:

ENTIDAD 1:

- La totalidad de las facturas recibidas y emitidas desde su constitución expresan nítidamente que el domicilio de la entidad está en Vizcaya;
- Todas las declaraciones tributarias han sido presentadas a la Diputación Foral de Bizkaia, conteniendo que su domicilio se encontraba en dicho territorio;
- La sociedad desde su fundación tiene formuladas y depositadas sus cuentas anuales en el Registro Mercantil de Vizcaya;
- Desde el 1 de septiembre de 2001 la sociedad dispone de una oficina o dependencia arrendada, ubicada en la segunda planta de DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1, donde se verifica la contratación general de la entidad;
- En dicha oficina se lleva la contabilidad de modo permanente y se conservan los correspondientes justificantes y antecedentes:
- En dicha oficina existe desde septiembre de 2001 una placa exterior que anuncia a la mercantil ENTIDAD 1;
- El 23 de noviembre de 2001 se inscribió a la sociedad en la Tesorería General de la Seguridad Social de Vizcaya y en la misma fecha se procedió a tramitar las coberturas ante la mutua Vizcaya Industrial;
- El 19 de noviembre de 2001 se formalizó contrato de trabajo indefinido con la trabajadora NOMBRE Y APELLIDOS 5, con domicilio en MUNICIPIO 5 (*situado en Bizkaia*), al que siguieron otros;

- El 11 de octubre de 2001 ENTIDAD 1 se dio de alta en el IAE en el MUNICIPIO 1;
- El 4 de noviembre de 2001 se dio de alta con la Compañía Telefónica, constando como domicilio el de DOMICILIO 1;
- En el domicilio social y fiscal se notifican habitualmente todo tipo de requerimientos y resoluciones de las Administraciones Públicas;
- Toda la correspondencia se recibe y conserva en su domicilio fiscal;
- Las cuentas bancarias de la sociedad están domiciliadas en su domicilio fiscal;
- En todos los documentos públicos otorgados siempre ha constado como domicilio el de Vizcaya y los que así lo requieren se hallan inscritos en el Registro Mercantil de Vizcaya;
- La escritura fundacional y la de modificación de su objeto social, cese y nombramiento del órgano de administración y cambio del domicilio social están otorgadas ante notarios con residencia en MUNICIPIO 1;
- La Junta extraordinaria por la que cesan los administradores solidarios y se nombra administrador único se celebró con fecha 23 de diciembre de 2003 en el domicilio social y fiscal de la sociedad, DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1;
- Con fecha 6 de agosto de 2001 se otorgó ante un notario de MUNICIPIO 1 la escritura pública de compraventa de la totalidad de las acciones de ENTIDAD 2;
- El proyecto de absorción de ENTIDAD 2 se depositó en el Registro Mercantil de Vizcaya;
- Todos los anuncios previos al otorgamiento de la escritura de fusión se publicaron en prensa de Vizcaya;
- La escritura de fusión por absorción fue otorgada ante el mismo notario de MUNICIPIO 1;
- Todas las Juntas Generales de socios han tenido lugar en Vizcaya en el domicilio de la sociedad;
- La sociedad sigue activa después del ejercicio 2001.

#### ENTIDAD 2:

- Todas las facturas emitidas y recibidas desde el traslado del domicilio social y fiscal reseñan como tal MUNICIPIO 1, en concreto, DOMICILIO1;
- Desde el 1 de septiembre de 2001, hasta su extinción, se ha compartido la oficina arrendada por ENTIDAD 1, desde donde se ha verificado la contratación general de la entidad;
- En dicha oficina se ha llevado la contabilidad de la sociedad y se conservan los justificantes y antecedentes de las operaciones;
- Los libros oficiales de comercio están legalizados en el Registro Mercantil de Vizcaya;
- El proyecto de fusión por absorción por ENTIDAD 1 se inscribió en el Registro Mercantil de Vizcaya;
- El proyecto de fusión se aprueba en el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 2, DOMICILIO 1;
- La escritura de fusión se otorgó ante un notario de MUNICIPIO 1;
- Las notificaciones de los distintos actos del procedimiento de comprobación y del procedimiento sancionador se notificaron en el domicilio social y fiscal.

Tras exponer los hechos que acabamos de resumir, ENTIDAD 1 alega en síntesis que el traslado del domicilio fiscal de ENTIDAD 2 de MUNICIPIO 3 a MUNICIPIO 1 fue objeto de comprobación por la AEAT, que no lo rectificó ni promovió su cambio ante la Diputación Foral de Bizkaia. El Fundamento de Derecho Tercero del escrito se destina a exponer las actuaciones de comprobación de la declaración censal de cambio de domicilio presentada por ENTIDAD 2 que terminaron con el informe de 20 de septiembre de 2002, repetidamente citado, cuya eficacia vinculante para la Administración del Estado defiende el contribuyente con los argumentos que fueron referidos en el anterior Fundamento de Derecho 4.

El Fundamento de Derecho Sexto del escrito de alegaciones de ENTIDAD 1, páginas 79 y sigs. lleva por rúbrica "Réplica a los supuestos hechos probados que se contienen en la alegación tercera, realizada por la Dirección General de

Tributos *[sic]* ante esa Junta Arbitral, y ciertas manifestaciones plasmadas en los antecedentes de hecho". Los argumentos contenidos en este Fundamento de Derecho se refieren, por un lado, al análisis que realiza la AEAT del significado económico de las operaciones realizadas a través de ENTIDAD 1 y, por otro, a los indicios alegados por la AEAT sobre el domicilio de ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2.

Estos últimos son los siguientes:

- [S]e quieren sacar conclusiones sin fundamento alguno por el hecho de que la entidad tuviera abierta una cuenta en el NOMBRE DE BANCO 2, en una sucursal de la ciudad de MUNICIPIO 3, cuestionándose igualmente ciertos movimientos de dicha cuenta. Lo primero que hay que aclarar en este sentido es que como la propia Agencia Tributaria en sus alegaciones reconoce, el contrato de apertura llevado a cabo por ENTIDAD 1. fija como domicilio de la misma la DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 1. El hecho de que para el envío de la correspondencia se fije una plaza de MUNICIPIO 3 y el teléfono móvil de contacto sea [el de] uno de sus Administradores Solidarios, no tiene ninguna trascendencia a los efectos de la competencia que le corresponde dirimir a la Junta Arbitral, pues es lógico que un Administrador Solidario de una entidad mercantil dé a la entidad bancaria el domicilio de correspondencia y el teléfono móvil que más cómodo le resulte por muchos motivos que en la práctica se dan en la vida empresarial, y que no por eso desvirtúan en absoluto el domicilio de la Sociedad de la cuenta corriente".
- Alega también (pág. 89) que las investigaciones realizadas por agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera tienen lugar en el año 2003, "por lo que las mismas carecen de total validez para probar situaciones que afectan a competencias en materia tributaria, para la exacción de los impuestos objeto de comprobación que se devengaron en el año 2001".
- Respecto al contrato de arrendamiento de la oficina en DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 y al hecho de que el arrendador fuese, a su vez, arrendatario sin facultad de subarriendo, alega el escrito (pág. 90) que "la mercantil que represento actuó siempre de buena fe y, por tanto,

nunca podría verse perjudicada por supuestas anomalías con quien suscribió el contrato. En este sentido hay que recordar que quien está legitimado para impugnar el contrato es el propietario del inmueble, y no la Agencia Tributaria, y a pesar del largo tiempo transcurrido, no lo ha llevado a cabo, lo que confirma que el mismo está ajustado a derecho".

- Finalmente, observa el escrito (pág. 90) respecto de los movimientos de las dos cuentas con las que opera ENTIDAD 1 que la AEAT hace énfasis en los correspondientes a la cuenta del Banco de Santander, dedicando 8 líneas a la cuenta abierta en el NOMBRE DE BANCO 1 sucursal de DOMICILIO 4 de MUNICIPIO 1, y añade "[l]as descripciones que se hacen de los movimientos de la cuenta seguida por la Sociedad con el NOMBRE DE BANCO 2 tratan de dar la apariencia de irregulares o sospechosas, cuando nada hay que ocultar sobre movimientos lícitos de fondos bancarios por la mercantil expresada".

15. La valoración conjunta de los indicios de la sede de gestión administrativa y dirección de los negocios de ENTIDAD 1 lleva a la conclusión de que dicha sede no se encontraba en MUNICIPIO 1 sino en MUNICIPIO 3 desde el 6 de agosto de 2001, fecha de la adquisición por tres personas físicas residentes en MUNICIPIO 3 de la totalidad de las participaciones representativas de su capital, del nombramiento de dos de ellas como nuevos administradores solidarios y del traslado de su domicilio a DOMICILIO 1. A igual conclusión se llega con relación a ENTIDAD 2 desde el traslado de su domicilio social a MUNICIPIO 1, también a DOMICILIO 1 el 1 de octubre de 2001, hasta su extinción por absorción el 28 de noviembre de 2001.

La virtualidad probatoria de los indicios aportados por la AEAT no se contrarresta por los aducidos por ENTIDAD 1, en su gran mayoría de carácter puramente formal ni por las críticas formuladas por éste a algunos de los hechos presentados por la Agencia Tributaria.

En conclusión, debemos declarar, en vista de lo dispuesto en el artículo 36.Cinco del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, que el domicilio

fiscal de ENTIDAD 1 y de ENTIDAD 2 se encontraba en MUNICIPIO 3 en los periodos antes indicados.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

Declarar que la competencia para la exacción y la inspección del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2001, respecto de ENTIDAD 1 (CIF (LETRA)NNNNNNNN), tanto en sí misma como en su calidad de sucesora por absorción de ENTIDAD 2 (CIF (LETRA)NNNNNNNN) corresponde a la Administración del Estado.

En ejecución de la presente resolución la Diputación Foral de Bizkaia transferirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe correspondiente al 4º trimestre del IVA ingresado en su Hacienda por el obligado tributario.