

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**
Conflicto: 19/2010
Administraciones afectadas:
Diputación Foral de Álava
Administración del Estado
Objeto: Domicilio fiscal

Resolución R 18/2012

Expediente 19/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de diciembre de 2012

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

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Álava frente a la Administración Tributaria del Estado sobre el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 19/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Álava por medio de un escrito del Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 26 de mayo de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 28.

En dicho escrito la Diputación Foral de Álava expone los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho en los que funda su conclusión y, por tanto, implícitamente la petición que dirige a la Junta Arbitral, de que "la sociedad ENTIDAD 1 constituida en 1994, tiene su domicilio fiscal en la provincia de Cáceres desde su constitución, con efectos operativos extensibles a los periodos no prescritos a fecha 20 de julio de 2007, entendiéndose que el mismo se encuentra en DOMICILIO 1 (MUNICIPIO 1, Cáceres), por ser en este lugar donde se encuentra efectivamente la gestión administrativa y dirección de los negocios".

2. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) formuló alegaciones mediante un escrito de su Director General de 17 de noviembre de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 21, en el que en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone solicita de la Junta Arbitral que declare que la sociedad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) "ha tenido ubicado su domicilio fiscal en territorio foral, desde su constitución hasta la fecha en que esta trasladó su domicilio social y fiscal a la provincia de Cáceres".

3. Del expediente resultan entre otros los siguientes antecedentes relativos a la sociedad ENTIDAD 1 (en lo sucesivo ENTIDAD 1 o "la entidad"):

- ENTIDAD 1 fue constituida mediante una escritura de 23 de septiembre de 1994, fijándose su domicilio social en DOMICILIO 2, MUNICIPIO 2 (Álava), que coincidía en esa fecha con el domicilio de su administrador único, D. NOMBRE Y APELLIDOS 1.
- Los socios de la entidad son el citado D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, con una participación del 50%, y D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 y D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, con una participación del 25% cada uno. La persona del administrador único ha permanecido inalterada desde la constitución de la sociedad hasta la fecha.

- D. NOMBRE Y APELLIDOS 1 trasladó su domicilio fiscal a MUNICIPIO 1 (Cáceres) con anterioridad al 1 de mayo de 1996, fecha en la que figura empadronado en esta localidad, según certificación de la Interventora del Ayuntamiento de 13 de octubre de 1999.
- El 26 de septiembre de 2008 ENTIDAD 1 presentó una declaración censal (modelo 036) por la que modificó su domicilio fiscal y social, con arreglo a escritura pública de 23 de septiembre de 2008, fijándolos en DOMICILIO 1, MUNICIPIO 1 (Cáceres).
- ENTIDAD 1 venía presentando desde su constitución las declaraciones por los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Sociedades ante la Diputación Foral de Álava e ingresando en este Territorio Histórico las retenciones a profesionales y las correspondientes a los intereses de préstamos concedidos por obligados tributarios con domicilio fiscal en dicho Territorio. Las retenciones practicadas a los trabajadores por cuenta ajena han sido ingresadas en su totalidad en la Administración Tributaria del Estado, al prestarse en territorio común la totalidad de los trabajos realizados por aquéllos durante la vida de la sociedad.

4. En vista de la solicitud de devolución del IVA, año 2006, por importe de IMPORTE 1 Euros presentada por ENTIDAD 1 ante la Hacienda Foral de Álava, se iniciaron por ésta actuaciones de comprobación del domicilio fiscal de la entidad que dieron lugar a un procedimiento de cambio de domicilio con el siguiente curso:

- Con fecha de fecha [sic] 14 de septiembre de 2007 la Diputación Foral de Álava formuló propuesta de cambio del domicilio fiscal de la entidad desde DOMICILIO 2, en MUNICIPIO 2 (Álava) a DOMICILIO 1, MUNICIPIO 1 (Cáceres), "con efectos sobre los periodos tributarios no prescritos". Dicha propuesta iba acompañada de un informe del Servicio de Inspección de Tributos de la Hacienda Foral de Álava de 20 de julio de 2007, en el que exponían los fundamentos de la propuesta y se

recogía el contenido de una diligencia de dicho Servicio de fecha 12 de junio de 2007.

- Por medio de un escrito de fecha 4 de noviembre de 2008, el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT comunica a la Diputación Foral de Álava que "es correcto el cambio de domicilio pero no procede la fecha de retroacción propuesta". Junto con esta comunicación, la AEAT remite a la Diputación Foral de Álava sendos informes de la Inspección de la AEAT en Cáceres de 30 de junio de 2008 y en Álava de 27 de octubre de 2008. Al primero de estos informes se adjuntaba, a su vez, una diligencia de la Inspección de 26 de junio de 2008.

- El 3 de mayo de 2010 la Dependencia de Relaciones Institucionales de la AEAT en el País Vasco remitió por correo electrónico a la Diputación Foral de Álava un oficio fechado el 30 de abril de 2010 en el que afirmaba que "no existen elementos suficientes para establecer el domicilio fiscal del obligado en MUNICIPIO 1 (Cáceres) con la fecha de retroacción propuesta".

5. Puesto de manifiesto el expediente, el Director de Hacienda de la Diputación Foral de Álava, por medio de un oficio de fecha 18 de mayo de 2012, remitió a la Junta Arbitral un informe del Servicio de Inspección de 17 de mayo de 2012 en el que se formulan las alegaciones que la Hacienda Foral estimó convenientes en defensa de su postura y se reitera la solicitud a la Junta Arbitral de que declare que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 se encontraba en DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 (Cáceres) "con fecha de efectos a los períodos no prescritos a la fecha de propuesta de 20 de julio de 2007".

La AEAT no formuló alegaciones en este trámite.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido planteado por la Diputación Foral de Álava en tiempo y forma. En efecto, el escrito de planteamiento reúne los requisitos establecidos en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, y tuvo entrada en la Junta Arbitral el 28 de mayo de 2010, dentro, por tanto, del plazo de un mes dispuesto por el citado precepto, que ha de contarse a partir del rechazo definitivo por la AEAT de la propuesta de cambio de domicilio hecha por la Diputación Foral de Álava, notificada a la AEAT el 3 de mayo de 2012.

2. En el procedimiento iniciado por la propuesta de la Diputación Foral de Álava a la AEAT de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1 la discrepancia entre ambas Administraciones se refería al lugar de dicho domicilio. Sin embargo, una vez que la entidad modificó su domicilio social en virtud de la escritura pública de 23 de septiembre de 2008, cambio que fue comunicado a la AEAT mediante declaración censal el siguiente día 26, la anterior discrepancia dejó formalmente de versar sobre el lugar del domicilio fiscal de ENTIDAD 1, que ambas Administraciones coinciden en que al tiempo del planteamiento del presente conflicto se encuentra en DOMICILIO 1, MUNICIPIO 1 (Cáceres), y pasó a referirse al llamado periodo de retroacción, es decir, al momento a partir del cual debe considerarse producido el cambio a ese domicilio desde el anterior, sito en DOMICILIO 2, en MUNICIPIO 2 (Álava). La Diputación Foral de Álava sostiene que el domicilio de la entidad estuvo en Cáceres desde su constitución, si bien "con efectos operativos a los ejercicios no prescritos a fecha 20 de julio de 2007"; la AEAT afirma, por el contrario, que el referido cambio tuvo lugar como consecuencia de la modificación del domicilio social de ENTIDAD 1. En el fondo, sin embargo, el objeto del conflicto sigue siendo el mismo: desde cuándo está situada en Cáceres la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

3. La norma aplicable para resolver el presente conflicto es el artículo 43. Cuatro, b) del Concierto Económico, cuyo texto es el siguiente:

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

A la vista de este precepto es evidente que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 se encontraba en Cáceres a partir del 23 de septiembre de 2008, siempre que en esa fecha estuviese también centralizada allí su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. La tesis de la AEAT, de que ese era el domicilio fiscal sólo a partir de la fecha indicada y que hasta ese momento se encontraba en el Territorio Histórico de Álava, exigiría, sin embargo, que la gestión y dirección de la entidad no se ubicasen en Cáceres con anterioridad a esa fecha. Que tal cosa sucedía es la tesis de la Diputación Foral de Álava.

En otros términos, la AEAT sostiene que el traslado a Cáceres del domicilio social de ENTIDAD 1 fue acompañado del traslado de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, mientras que la Diputación asevera que tales gestión y administración ya se realizaban en Cáceres con anterioridad a la modificación del domicilio social. Por consiguiente, la cuestión controvertida consiste en determinar si la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se encontraban en MUNICIPIO 1 (Cáceres) con anterioridad a la modificación de sus estatutos y, en su caso, desde cuándo se daba esta situación.

4. En resoluciones anteriores hemos partido de la consideración de que la noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso (entre otras, resoluciones R3/2012, de 30 de marzo

de 2012, expediente 31/2008, R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008, y R13/2012, de 28 de septiembre de 2012, expediente 9/2010).

5. Los datos y circunstancias en los que la Diputación Foral de Álava basa su tesis acerca de la ubicación de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se enumeran en el informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de 20 de julio de 2007, del que son recogidos por el escrito de planteamiento del conflicto. El citado informe se apoya, a su vez, en la diligencia de 12 de junio de 2007, en la que se documenta una visita realizada por dicho Servicio a las oficinas de la asesoría "NOMBRE DE ASESORÍA 1" en MUNICIPIO 2 (Álava). El compareciente, D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, empleado de esta asesoría, que hizo las manifestaciones recogidas en dicho documento, ostentaba un apoderamiento escrito del administrador de la entidad para esas actuaciones.

Tales datos y circunstancias son, en síntesis, los siguientes:

- La actividad desarrollada por la sociedad desde su fundación consistió en una primera fase, en los años noventa y principios de la década de 2000, en la promoción y construcción de viviendas en MUNICIPIO 3 (Cáceres) y posteriormente en un proyecto denominado "NOMBRE DE COMPLEJO RESIDENCIAL 1" en el término municipal de MUNICIPIO 1, en una finca del administrador único de la entidad, en la que éste ya tenía su vivienda habitual. Este proyecto contempla la venta de 182 parcelas con chalets. Por otro lado se está construyendo en el complejo urbanístico un hotel en cuya promoción no participa ENTIDAD 1, pero si ejecuta su construcción, facturando los trabajos a la sociedad promotora.
- La entidad no ha figurado dada de alta en el IAE en el Territorio Histórico de Álava y sí en la provincia de Cáceres, simultánea o sucesivamente en los epígrafes 501.1 -Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones- y 833.2 -Promoción inmobiliaria de edificaciones.

- El domicilio social de la entidad, DOMICILIO 2, en MUNICIPIO 2 (Álava) es la vivienda habitual del socio D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, yerno de D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, de quien la adquirió mediante escritura pública en 2003. En dicho domicilio no existe ninguna oficina, siendo su uso exclusivamente el de vivienda.
- La llevanza de la contabilidad se realiza en la vivienda habitual del administrador único de la entidad, D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, sita en DOMICILIO 1, MUNICIPIO 1 (Cáceres), enviándose trimestralmente por correo a NOMBRE DE ASESORIA 1 en MUNICIPIO 2 o trayéndose personalmente por un empleado de ésta.
- La documentación mercantil se elabora en el mismo lugar que la contabilidad, siendo remitido a la asesoría con la misma regularidad que ésta.
- En el mencionado lugar se encuentran también los contratos de compraventa de las viviendas de la promoción "NOMBRE DE COMPLEJO RESIDENCIAL 1"
- La entidad opera con siete cuentas bancarias dos de las cuales están abiertas en oficinas situadas en MUNICIPIO 2 y las cinco restantes en oficinas situadas en distintas localidades de la provincia de Cáceres. Una de las primeras, abierta en una oficina del Banco Guipuzcoano no tiene movimientos en los ejercicios 2005 y 2006, salvo los ingresos correspondientes a las devoluciones del Impuesto sobre Sociedades y los cargos a fin de ingresar las retenciones a profesionales y sobre intereses de préstamos en la Diputación Foral de Álava. La otra, abierta en una oficina del BSCH no tuvo movimientos en dichos años. La actividad mercantil de la empresa se efectúa en las cuentas abiertas en Caja Duero y en Caja de Extremadura, correspondientes todas ellas a oficinas en la provincia de Cáceres.

- La empresa no tiene ningún teléfono contratado en la provincia de Álava. Los dos teléfonos de la empresa son el instalado en la vivienda habitual del administrador y el móvil de éste.
- La totalidad del inmovilizado tanto material como inmaterial se halla localizado en la provincia de Cáceres.

6. En su escrito de alegaciones de 17 de noviembre de 2011 la AEAT, expone, en primer lugar, los antecedentes aducidos por la Diputación Foral de Álava, respecto de los cuales argumenta críticamente que en la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de 12 de junio de 2007 no se hace constar la aportación de documento o acreditación alguna que demuestre la veracidad de las manifestaciones del representante de la entidad, y que en el informe de dicho órgano foral no se menciona la realización de ninguna actuación tendente a la comprobación del domicilio fiscal del obligado con carácter adicional a las visitas a la asesoría de éste.

Por otra parte, recoge el citado escrito el contenido del informe emitido por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Extremadura de la AEAT de 30 de junio de 2008, que toma, a su vez, de una diligencia de 26 de junio de 2008, que documenta una visita a DOMICILIO 1, MUNICIPIO 1 (Cáceres), durante la cual la Inspección es atendida por D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, el cual manifiesta que en esa dirección está situado su domicilio fiscal; que es el socio-administrador de ENTIDAD 1; que la dirección efectiva, gestión administrativa, contabilidad y dirección de los negocios de la entidad se lleva a cabo en DOMICILIO 2, en MUNICIPIO 2 (Álava), que es el domicilio particular de su hija y su yerno; que "también manifiesta su intención de cambiar el domicilio fiscal de la entidad próximamente y trasladar el mismo a DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1". Finalmente, manifiesta que la única promoción y actividad que tiene la entidad es la que se está realizando en el término municipal de MUNICIPIO 1.

A la vista de los anteriores antecedentes la AEAT argumenta que frente a las manifestaciones del administrador único de ENTIDAD 1 acerca del lugar en que se desarrolla la dirección efectiva de la empresa, la Diputación Foral de Álava opone únicamente las manifestaciones en contrario de un representante de la entidad de las que se carece de acreditación documental, que se refieren en todo caso al momento en que se desarrolla la visita, sin que pueda ser significativa respecto de la localización del domicilio fiscal de la entidad en periodos anteriores.

7. Los datos y circunstancias aducidos por la Diputación Foral de Álava son suficientes para demostrar que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se encontraban en Cáceres y no en MUNICIPIO 2 con anterioridad al 23 de septiembre de 2008, fecha en que modificó su domicilio social. Tales datos y circunstancias -aparte del domicilio en Cáceres del administrador de la entidad, que consta indubitadamente- están suficientemente probados en virtud de las manifestaciones del representante de la entidad recogidas en la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Álava de 20 de julio de 2007 y ratificadas por él con su firma en este documento. En efecto, aunque no cabe atribuir a las diligencias el mismo valor probatorio en un procedimiento que afecta a obligados tributarios que en otro en el que está interesada la propia Administración que autoriza el documento, incluso en este segundo supuesto constituyen un principio de prueba que necesitará ser rebatido por la contraria.

En el presente caso, las manifestaciones del representante de la entidad al actuario de la Hacienda Foral no resultan desvirtuadas por la hecha en sentido contrario por el administrador único de la misma formuladas ante los Agentes de la Delegación de Cáceres de la AEAT recogidas en la diligencia de 26 de junio de 2008. Aquéllas se refieren a hechos concretos: el lugar donde se lleva la contabilidad, donde se elabora la documentación mercantil y se hallan los contratos, las cuentas bancarias con las que opera la entidad, los teléfonos de la empresa y el uso exclusivamente de vivienda que se da a la dirección en la

que se encuentra el domicilio fiscal declarado. Por el contrario, el administrador único de ENTIDAD 1 se limita a afirmar que "la dirección efectiva, gestión administrativa, contabilidad y dirección de los negocios de la entidad" se lleva a cabo en el domicilio social de MUNICIPIO 2; es decir, salvo la alusión a la contabilidad, la manifestación del citado administrador no refiere hechos sino que enuncia axiomáticamente una calificación jurídica.

Refuerza la anterior conclusión la propia manifestación del administrador de su "intención de cambiar el domicilio fiscal de [la entidad] próximamente y trasladar el mismo a DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1", al que efectivamente se trasladó el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 1, que era el domicilio fiscal del citado administrador, D. NOMBRE Y APELLIDOS 1. Como afirma la Diputación Foral de Álava en su informe de alegaciones de 17 de mayo de 2012, "[n]o tiene razón de ser cambiar el domicilio fiscal sin haber cambiado las circunstancias fácticas de gestión y dirección, más bien se trataría de comunicar a la administración que el domicilio fiscal está en otro lugar".

8. Demostrado que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 ya se encontraban en Cáceres antes del cambio formal del domicilio, y rechazada, por tanto, la posición de la AEAT, negadora de toda retroacción del cambio de domicilio desde el declarado en Álava al definido por el lugar donde se lleva a cabo dicha gestión y dirección, es necesario determinar ahora el alcance retroactivo de dicho cambio domicilio. Como ya quedó señalado, la Diputación Foral de Álava sostiene en su escrito de planteamiento que ENTIDAD 1 tenía su domicilio fiscal en Cáceres desde su constitución en 1994, si bien "con efectos operativos extensibles a los periodos no prescritos a 20 de julio de 2007", fecha del informe de su Servicio de Inspección en el que se argumenta la propuesta de cambio de domicilio. En su segundo escrito de alegaciones la Diputación Foral de Álava omite la referencia a la constitución de la entidad y alude solamente a los periodos no prescritos.

En nuestra reciente resolución R 16/2012, de 29 de noviembre de 2012 (expediente 24/2010), F.D. 3, hemos afirmado que la referencia a los periodos no prescritos

"no es un criterio adecuado para determinar el alcance retroactivo de un cambio de domicilio, por las siguientes razones:

1) En primer lugar, porque dicho criterio es demasiado impreciso: la expresión "período o ejercicio prescrito" se emplea en el lenguaje coloquial pero carece de un significado técnico riguroso. Lo que prescribe no son los ejercicios o períodos, sino los derechos u obligaciones, el plazo de prescripción de cada uno de los cuales tiene su propio *dies a quo* y puede ser interrumpido por causas que afectan singularmente a cada uno de ellos. En consecuencia, la Junta Arbitral no podría determinar la retroacción del cambio de domicilio aplicando este criterio.

2) En segundo lugar, porque, aunque pudiesen fijarse con precisión los "períodos no prescritos", esta circunstancia (la no prescripción) es completamente ajena e irrelevante a efectos de la retroacción del cambio de domicilio fiscal. Por esta se entiende el momento del pasado a partir del cual surte efecto dicho cambio y este no puede ser otro que el momento en el cual concurren las circunstancias que determinan el nuevo domicilio. En el caso de las personas jurídicas, esto sucede cuando el domicilio social se traslada al otro territorio, siempre que en el nuevo domicilio esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, o cuando, sin modificarse el domicilio social, se trasladen al otro territorio dichas gestión y dirección (art. 43.Cuatro. b) del Concierto Económico).

Por tanto, la retroacción del cambio del domicilio fiscal determina el momento a partir del cual se produce, en su caso, la modificación de las competencias de las Administraciones tributarias concurrentes sobre el

obligado tributario interesado. Evidentemente, el ejercicio de estas competencias puede, sin embargo, resultar afectado por la prescripción de los derechos que la Administración pretenda hacer valer, pero, como hemos anticipado, se trata de una cuestión ajena a dicha retroacción y, por consiguiente, no puede alterarla. En otros términos, el alcance retroactivo del cambio de domicilio no puede depender de que hayan prescrito o no determinados períodos impositivos (en rigor, unos u otros derechos tributarios); prescripción de los derechos tributarios y retroacción del cambio de domicilio fiscal pertenecen a planos distintos e independientes".

En el presente caso no existe ningún dato que permita afirmar que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se realizaban en Cáceres desde su constitución el 23 de septiembre de 1994. En cambio, consta en el expediente que D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, administrador único de la entidad desde su creación, residía en la localidad de MUNICIPIO 1 de dicha provincia al menos desde el 1 de mayo de 1996. Si se tiene en cuenta que la ubicación en esa misma provincia de los datos que indican que en ella se llevaba a cabo la gestión administrativa y la dirección de la entidad se explica precisamente por la residencia en ella de su administrador, resulta fundada la presunción de que dichas gestión y dirección estaban situadas en el domicilio de D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, DOMICILIO 1, MUNICIPIO 1 (Cáceres), al menos a partir de la fecha indicada.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) está situado en DOMICILIO 1, MUNICIPIO 1 (Cáceres) desde el 1 de mayo de 1996.