

Resolución R 20/2011

Expediente 37/2008

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. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra sobre la determinación del lugar del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1. (C.I.F. (LETRA) NNNNNNNN desde el 30 de diciembre de 2002, fecha en la que dicha entidad trasladó su domicilio social desde Navarra a MUNICIPIO 1 (Gipuzkoa), en DOMICILIO 1, hasta la fecha de 17 de diciembre de 2004 en la que dicha entidad trasladó su domicilio social a DOMICILIO 2 de la misma localidad.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 11 de junio de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 12. De dicho escrito resultan los antecedentes que se resumen a continuación:

1°. La ENTIDAD 1 (C.I.F. (LETRA)NNNNNNNN se constituyó en Vitoria el día 3 de diciembre de 1984 y estableció su domicilio social en Navarra.

2°. Mediante escritura de 30 de diciembre de 2002 dicha entidad trasladó su domicilio social desde Navarra a MUNICIPIO 1 (Gipuzkoa).

3°. La Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación de Gipuzkoa realizó una comprobación del domicilio social declarado por dicha entidad, a partir del 30 de septiembre de 2002, sito en DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1, Gipuzkoa. Este domicilio, con posterioridad, en virtud de escritura de fecha 17 de diciembre de 2004 fue trasladado a DOMICILIO 2 de dicha localidad. Este último domicilio sí es admitido, a partir de la fecha indicada, como domicilio fiscal de la entidad. Por tanto, la controversia acerca del domicilio de ENTIDAD 1 se ciñe al periodo comprendido entre el 30 de septiembre de 2002 y el 17 de diciembre de 2004.

4°. Como resultado de dicha comprobación se inició el procedimiento de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1. desde su sede en aquella fecha [(]DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1, (Gipuzkoa) hasta Navarra por haberse considerado que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de dicha entidad se llevaba a cabo desde la Comunidad Foral de Navarra.

2. En su reunión de 12 de septiembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a ENTIDAD 1 y al Gobierno de Navarra.

3. El 7 de noviembre de 2008 el Gobierno de Navarra presentó un escrito ante esta Junta Arbitral, registrado el siguiente día 10, en el que asevera: uno, que la Junta Arbitral del Concierto no tiene competencia para resolver los conflictos que se pueden suscitar entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, señalando, en conclusión, que "los conflictos a los que nos estamos

refiriendo han de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa; y ello, tanto si se promueven por las respectivas Administraciones como, a título de ejemplo, en caso de conflicto negativo, por los particulares"; y dos; que "dado el rechazo de la competencia de la Junta Arbitral del Concierto no se entra a fundamentar la posición de la Comunidad Foral sobre el fondo del asunto que motiva el conflicto".

4. Concluido el expediente y puesto de manifiesto, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante escrito de 24 de abril de 2009, registrándose el siguiente día. La Comunidad Foral de Navarra hizo lo propio el 7 de abril de 2009. También presentó alegaciones ENTIDAD 1, en este caso, el 15 de abril de 2009, oponiéndose a las pretensiones de Gipuzkoa.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en la determinación del lugar del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 (C.I.F. (LETRA)NNNNNNNN desde el 30 de diciembre de 2002 hasta el 17 de diciembre de 2004.

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión es preciso examinar la alegación relativa a la falta de competencia de esta Junta Arbitral para resolver el conflicto, formulada por el Gobierno de Navarra, cuyos argumentos, resumidamente, son los siguientes:

1°. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

2°. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración

tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad.

La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.

3°. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.

4°. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".

5°. Tanto el artículo 51.1.b) del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

6°. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos

tributarios que se suscitaran entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.

7°. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.

8°. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa.

3. No comparte los argumentos del Gobierno de Navarra la Diputación Foral de Gipuzkoa, de ahí que en su escrito de alegaciones responda señalando lo siguiente:

El artículo 66 del Concierto Económico no excluye del ámbito competencial de conocimiento de esta Junta Arbitral los conflictos que puedan plantearse en relación con la Comunidad Foral de Navarra, debiendo, en consecuencia, incluirse dicha Comunidad dentro de la expresión "cualquier otra Comunidad Autónoma" recogida en dicho precepto.

a) En la aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra forma parte del "Estado" (territorio de régimen común) a todos los efectos, incluida la atribución de competencias a la Junta Arbitral.

b) De hecho, recuerda la Diputación de Gipuzkoa, la propia Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en resolución de 4 de abril, dictada en el procedimiento 17/2007, en relación con el conflicto promovido en cuanto a la interpretación del concepto "territorio régimen común", del artículo 18.2 [h]de dicho Convenio vino a señalar que dicho concepto debe considerarse integrado por todo territorio español que sea [distinto] del territorio de la Comunidad Foral de Navarra.

c) Trasladado ello al Concierto Económico con el País Vasco, no cabe sino considerar dicho concepto como el integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Autónoma Vasca, incluyendo, por tanto, a la Comunidad Foral de Navarra.

d) La utilización de la vía jurisdiccional propuesta por el Gobierno de Navarra, para la resolución del asunto en el conflicto planteado, queda recogida en el último párrafo del artículo 67 del Concierto, pero siempre una vez resuelto conforme a Derecho el conflicto por parte de la Junta Arbitral del Concierto mediante la oportuna resolución la oportuna resolución.

4. Para resolver esta cuestión debemos partir de lo dispuesto en el artículo 66. Uno, del Concierto que establece que la Junta Arbitral tiene atribuidas las siguientes funciones:

"a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer los conflictos que surjan entre las administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

5. También debe tenerse en cuenta que el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre,

que desarrolla los artículos 65, 66 y 67 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que [L]as Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, podrán promover conflictos (...) d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común y la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma discrepe.

6. Pues bien, ningún precepto del Concierto Económico excluye de manera absoluta la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establece claramente la competencia de esta Junta Arbitral para "resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes". No aclara la letra c) del citado artículo 66.uno, quienes han de ser las administraciones en conflicto, pero si ya en la letra a) del mismo artículo se habla de los "conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma", no existe ninguna razón, realizando una interpretación lógica y sistemática, para dejar fuera de las controversias sobre domiciliación de los contribuyentes, a las que se produzcan entre cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

7. En apoyo de la interpretación que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo, número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, referida, precisamente, a la resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico, citada en sus alegaciones por la Administración guipuzcoana, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el

resto de las Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo.

8. Con respecto al fondo de este conflicto debemos recordar que según la letra b) del apartado cuatro del artículo 43 del Concierto Económico, a los efectos de éste se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco, "las personas jurídicas y demás entidades sometidas al impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

9. Igualmente debemos tener presente que según el artículo 43.Nueve del Concierto Económico "el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente". En este caso, como quiera que la propuesta de cambio de domicilio fue expresamente rechazada por la Hacienda de Navarra (págs. 150 a 160 de las 177 de que consta el expediente), resulta obligado, de conformidad con lo previsto en el último párrafo del citado apartado nueve del artículo 43, continuar el procedimiento de cambio de domicilio en la forma prevista en el apartado seis del mismo artículo, que dispone que "las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección III del capítulo III de este Concierto Económico".

10. Son datos relevantes para resolver la cuestión (págs. 130-131, 141 a 144. 150 a 160 y 161 a 164 de las 177 de que consta el expediente), los siguientes:

a) La ENTIDAD 1 se constituyó el día 3 de diciembre de 1984 estableciendo su domicilio social en el municipio de MUNICIPIO 2 (Navarra), designando como administradores solidarios a NOMBRE/APELLIDOS 1 y NOMBRE/APELLIDOS 2, titulares cada uno del 50 por 100 del capital social de la entidad, y domiciliados en el antedicho municipio de MUNICIPIO 2.

b) Mediante escritura de 30 de diciembre de 2002 la ENTIDAD 1. traslado su domicilio social desde Navarra a MUNICIPIO 1 (Gipuzkoa).

[d]) A solicitud del Servicio de Gestión de Impuestos Directos se realizó por la Inspección una comprobación del domicilio social declarado por ENTIDAD 1 a partir del 30 de diciembre de 2002, como resultado de la cual se inició el procedimiento de cambio de domicilio fiscal de la entidad desde Gipuzkoa a Navarra por haberse considerado que la gestión administrativa y a la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se lleva a cabo desde esta última. La propuesta de cambio ha sido expresamente rechazada por el Gobierno de Navarra por entender que el domicilio fiscal de la entidad radica en Gipuzkoa.

e) La Diputación Foral se remite al informe de la Inspección para fundamentar su pretensión, informe del que recogemos los siguientes extremos:

1) El domicilio social de ENTIDAD 1 coincide con el domicilio fiscal de NOMBRE ASESORÍA 1, de la cual es cliente. En visita efectuada por la Inspección se comprueba que el local es titularidad de NOMBRE/APELLIDOS 3, quien ejerce su actividad en nombre y por cuenta de la citada Asesoría, comprobándose que no existe despacho ni habitáculo alguno, reservado a la ENTIDAD 1 desde el cual su administrador pueda

llevar a cabo la gestión y dirección de la misma. Igualmente, no existe en el local ninguna placa o identificación de ENTIDAD 1. Además, no existe ningún tipo de contrato de arrendamiento o cesión entre la Asesoría y ENTIDAD 1. para la utilización del referido local. NOMBRE ASESORÍA 1 percibe de ENTIDAD 1 los honorarios correspondientes por los servicios que le presta en materia fiscal, laboral y contable, servicios que se venían prestando antes del traslado de su domicilio social realizado en 2002.

2) La persona encargada de la dirección de los negocios de la entidad es el administrador solidario NOMBRE/APELLIDOS 1, que está domiciliado fiscalmente y tiene residencia habitual en Pamplona.

3) El lugar desde donde se lleva de forma permanente la contabilidad y el registro de todas las operaciones de la sociedad y donde se guardan los justificantes y antecedentes precisos para poder verificar los mismos es el domicilio particular del Sr. NOMBRE/APELLIDOS 1 sito, como ya se ha dicho, en Pamplona. Desde él se emiten las facturas de las operaciones llevadas a cabo por la sociedad y en ese domicilio se receptionan y cotejan las facturas recibidas correspondientes a las compras y gastos realizar por la misma. NOMBRE ASESORÍA 1 se limita a confeccionar determinados documentos de ENTIDAD 1, a partir de los datos que ésta le facilita, actividad que de ninguna manera puede identificarse con la gestión y dirección de los negocios de dicha empresa.

4) En Navarra reside también el otro socio y administrador solidario de ENTIDAD 1, lo que constituye un elemento relevante a la hora de valorar el lugar donde es posible ejercer debidamente la dirección de los negocios de la sociedad.

5) El Gobierno de Navarra, asumiendo lo que expuso el representante del obligado tributario en el expediente de cambio de domicilio, sostiene que la gestión y dirección de la empresa se tiene que desarrollar forzosamente en Gipuzkoa dado que en este territorio es donde se ejecutan de manera exclusiva las obras. Rebatiendo esta argumentación, la Diputación Foral de

Gipuzkoa sostiene que una cosa es la dirección de los negocios de la sociedad y otra distinta la gestión de cada una de las obras. El Gobierno de Navarra, asegura la Diputación Foral de Gipuzkoa, confunde ambas cosas. La tesis del Gobierno de Navarra implica tanto como afirmar que existen múltiples domicilios fiscales, tantos como sean las promociones de obras realizadas. La Diputación Foral de Gipuzkoa afirma que es propio de la actividad ejercida (construcción completa, reparación y conservación) que algunas de las circunstancias se den en el lugar de la ejecución de las obras, pero no por ello debe entenderse que el conjunto de la dirección y gestión de la sociedad como tal se centraliza en la obra correspondiente.

6) El propio Servicio de Inspección Tributaria de Navarra admite que, a finales del año 2004, ENTIDAD 1 ha trasladado su domicilio social de DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1, que es el domicilio de NOMBRE ASESORÍA 1 a un local propio en DOMICILIO 2, también de MUNICIPIO 1, en que la Hacienda guipuzcoana entiende que, si se dieran las circunstancias necesarias, sí podría aceptarse como su domicilio fiscal.

f) Los hechos probados indican que la dirección y gestión de ENTIDAD 1, durante el periodo indicado (30 de diciembre de 2002 hasta 17 de diciembre de 2004) está en Navarra y no en Gipuzkoa, ya que el domicilio de los dos administradores solidarios en Navarra, el domicilio en Gipuzkoa realmente es el de la Asesoría de la que es un cliente más, pagando por ello la correspondiente cantidad, y por tanto, no cabe estimar otra cosa que en él se elaboran determinados documentos de cara a cumplir las obligaciones correspondiente con Hacienda y con la Seguridad Social, pero no la dirección efectiva de la entidad, y de hecho, NOMBRE ASESORÍA 1 rechaza la existencia de cualquier vinculación. En definitiva, como afirma la Diputación de Gipuzkoa, la gestión y dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se entiende centralizada en el domicilio de uno de los administradores, pues desde ese domicilio, como punto de referencia, actúa la sociedad, guardándose en él todos los antecedentes y justificantes precisos

(contabilidad, libros registro, actas de reuniones, et[e]c), para la verificación de sus operaciones.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 (C.I.F. (LETRA)NNNNNNN) desde el 30 de diciembre de 2002 hasta el 17 de diciembre de 2004 está situado en la Comunidad Foral de Navarra.