

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

Conflicto: 30/2012

Administraciones afectadas:

AEAT (promotor) Diputación Foral de Gipuzkoa

Objeto: IVA

Domicilio fiscal personas jurídicas

Resolución: R5/2017

Expediente: 30/2012

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 6 de febrero de 2017,

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

ACUERDO

sobre el conflicto de competencias planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) cuyo objeto es determinar el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, con NIF LNNNNNNNN, (siendo su sucesora en la actualidad ENTIDAD 2), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 30/2012, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1.- El presente conflicto fue planteado por la AEAT mediante un escrito del Secretario General Técnico de fecha 26 de septiembre de 2012, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día 27 de septiembre de 2012.

2.- De dicho escrito y de la documentación que se acompaña al mismo resultan los antecedentes que se resumen a continuación.

Con fecha 11 de noviembre de 2011 el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco notificó a la DFG propuesta de modificación del domicilio fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43. Nuevo del Concierto Económico, respecto de la ENTIDAD 1 (en lo sucesivo, ENTIDAD 1) desde la DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1 (*Territorio Común*) al DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 2 (*Territorio Foral*) con fecha de efectos 6 de noviembre de 2008.

3.-A la propuesta de cambio de domicilio se acompañaban sendos informes de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación de la AEAT en Castilla y León y de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en el País Vasco, fechados, respectivamente, el 24 de junio y el 28 de octubre de 2011, en los que se recogen los resultados de las diferentes actuaciones realizadas por la AEAT al objeto de comprobar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1.

-En el Informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT en Castilla y León se reflejan, entre otros extremos, los siguientes:

Mediante escritura pública otorgada en Donostia-San Sebastián el 6 de noviembre de 2008 la ENTIDAD 3 NIF LNNNNNNNN, (ENTIDAD 3) constituyó la sociedad ENTIDAD 1, suscribiendo y desembolsando la totalidad de las participaciones representativas de su capital social. En dicha escritura se refleja que ENTIDAD 3, con domicilio en DOMICILIO 2 MUNICIPIO 2 (Gipuzkoa), fue nombrada administrador único, designando como persona física para ejercer las funciones propias de dicho cargo a NOMBRE Y APELLIDOS 1 (NIF NNNNNNNNL), con domicilio en Gipuzkoa.

Posteriormente, mediante escritura pública otorgada en Bilbao el 1 de octubre de 2010 se cesa a NOMBRE YA PELLIDOS 1, siendo designado en sustitución suya NOMBRE Y APELLIDOS 2 (NIF NNNNNNNNL), con domicilio en DOMICILIO 3 de MUNICIPIO 1, lugar designado como domicilio fiscal de ENTIDAD 1. El NOMBRE Y APELLIDO 2 percibe retribuciones como empleado de ENTIDAD 3 en MUNICIPIO 1.

El 8 de febrero de 2010, mediante escritura pública otorgada en Bilbao, la entidad ENTIDAD 1 confiere poder a NOMBRE Y APELLIDOS 3 (NIF NNNNNNNNL), NOMBRE Y APELLIDOS 4 (NIF NNNNNNNNL), NOMBRE Y APELLIDOS 5 (NIF NNNNNNNNL), NOMBRE Y APELLIDOS 6 (NIF NNNNNNNNL) y NOMBRE Y APELLIDOS 7 (NIF NNNNNNNNL). Los tres primeros domiciliados en Bilbao y los dos restantes uno en MUNICIPIO 3 y otro en MUNICIPIO 2. A todos esos apoderados se les confieren amplias facultades, entre otras, gestión ordinaria de la firma, llevanza de la contabilidad, firma de documentos mercantiles, realización de compraventas inmobiliarias, apertura y disposición de cuentas bancarias, etc.

El objeto social de ENTIDAD 1, entre otros, es la promoción y gestión de operaciones inmobiliarias y urbanísticas. La entidad figura dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 833.3 "Promoción Inmobiliaria de edificaciones", desde diciembre de 2008 en Valladolid, no constando domicilio de la actividad ni superficie de local alguno dedicado a la misma.

ENTIDAD 1 es titular de NNNN cuentas bancarias abiertas en ENTIDAD 3, NNNN en MUNICIPIO 1 y NNNN en MUNICIPIO 4. Las personas autorizadas son los apoderados de la entidad.

El mismo día de su constitución, el 6 de noviembre de 2008, ENTIDAD 1 suscribe con ENTIDAD 3 un contrato de prestación de servicios, en el que se estipula que la segunda entidad facilitará a la primera los recursos humanos necesarios para el desarrollo de las actividades que constituyen su objeto social. Los servicios derivados del contar se prestarán de forma gratuita.

Con fecha 6 de mayo de 2010 ENTIDAD 1 suscribió un contrato con la ENTIDAD 4, (NIF LNNNNNNNN) para la gestión y comercialización de viviendas de un edificio, propiedad de la primera entidad, sito en MUNICIPIO 1. En representación de ENTIDAD 1 firma el contrato NOMBRE Y APELLIDOS 4 con domicilio laboral en Bilbao.

La documentación que se recibe en el domicilio de MUNICIPIO 1 de ENTIDAD 1 se traslada a NOMBRE Y APELLIDOS 7, con domicilio en MUNICIPIO 2, documentación que, en parte, remite a ENTIDAD 5 (NIF LNNNNNNNN), que es la sociedad encargada de la contabilización de las operaciones, libros de IVA, declaraciones fiscales, etc., de aquella.

Para el desarrollo de su actividad ENTIDAD 1 ha comprado varias parcelas e inmuebles cuya promoción y venta gestiona, siendo sus apoderados quienes toman las decisiones de inversión.

ENTIDAD 1 ha presentado declaraciones-liquidaciones de IVA ante la AEAT solicitando devoluciones por importe de 5.832.875,10 en el 4T de 2009 y de 2.031.857,11 en el 4 T de 2010.

En la visita de inspección realizada por personal de la AEAT al domicilio del obligado tributario en MUNICIPIO 1, se comprueba que en el portal existen rótulos en el buzón tanto de la ENTIDAD 1 como de ENTIDAD 3. En el

momento de la visita se encontraba en dicho domicilio una empleada de ENTIDAD 3, quien manifestó: que allí existían varios despachos, entre ellos, el de NOMBRE Y APELLIDOS 2, y, asimismo, que la documentación de ENTIDAD 1 la recibe, normalmente, NOMBRE Y APELLIDOS 8, quien, posteriormente la remite bien a NOMBRE Y APELLIDOS 7 o bien a ENTIDAD 5.

-Por su parte, en el Informe elaborado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en el País Vasco se recogen, entre otros extremos, el siguiente:

El 18 de octubre de 2011 se personó un actuario de la AEAT en el domicilio fiscal de ENTIDAD 3 en MUNICIPIO 2, siendo atendido por NOMBRE Y APELLIDOS 7, apoderado de ENTIDAD 1 y empleado de ENTIDAD 3, quien facilita determinada información sobre las actividades que lleva a cabo en ENTIDAD 1 y quien remite, ese mismo día, a la AEAT por correo electrónico copia de once contratos de préstamos participativos otorgados por ENTIDAD 3 a ENTIDAD 1 para financiar la adquisición de diversos inmuebles, formalizados en los ejercicios 2009 y 2010.

4.-El 4 de junio de 2012 se recibió en la AEAT respuesta de la DFG en desacuerdo con la propuesta de modificación del domicilio fiscal, a la que se acompañó Informe de su Subdirección General de Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas fechado el 18 de mayo de 2012.

5.-El 13 de julio de 2012, de acuerdo con el punto 5.3 de las "Conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio y Procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico", la AEAT comunica a la DFG la ratificación de su propuesta de 10 de noviembre de 2011, para modificar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 de MUNICIPIO 1 a Gipuzkoa.

6.-El 27 de agosto de 2012 tiene entrada en la AEAT comunicación de la DFG ratificándose en la "no procedencia del cambio de domicilio fiscal".

7.-Las alegaciones que formula la AEAT en su escrito de planteamiento del presente conflicto pueden resumirse del modo que sigue:

Realiza una serie de consideraciones generales acerca del artículo 43. Cuatro del Concierto Económico, relativo al domicilio fiscal de las personas jurídicas, señalando, esencialmente, que diversas sentencias del Tribunal Supremo, que son citadas oportunamente, han confirmado el valor interpretativo de dicho precepto del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 261/1982, de 15 de octubre. Recuérdesse que el artículo 43. Cuatro, b) del Concierto Económico, dispone que a los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados 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."

Continúa sus alegaciones aplicando los criterios aludidos a la situación de ENTIDAD 1, para llegar a la conclusión de su domicilio fiscal no ha estado situado desde el 6 de noviembre de 2008 en MUNICIPIO 1 sino en Gipuzkoa, con los siguientes razonamientos:

En cuanto a la gestión administrativa ordinaria, señala que ENTIDAD 1 no dispone de medios materiales ni humanos propios en MUNICIPIO 1 para llevar a cabo sus actividades, situándose su domicilio fiscal declarado en las oficinas de ENTIDAD 3. Añade, después, que la documentación

ordinaria de la entidad es remitida a ENTIDAD 5, sociedad cooperativa domiciliada en MUNICIPIO 2, que es quien se ocupa de la gestión, tramitación y custodia de la documentación contable, administrativa y fiscal de ENTIDAD 1.

Con respecto a la dirección de los negocios, destaca que el socio y administrador único de ENTIDAD 1 es ENTIDAD 3, domiciliada en MUNICIPIO 2, que ha conferido amplias facultadas a diversas personas con domicilio fiscal en País Vasco y Navarra. Añade, acto seguido, que son los apoderados quienes toman las decisiones estratégicas que comprenden la actividad económica que realiza ENTIDAD 1, y, por último, que no se ha acreditado por la sociedad que lleve a cabo en MUNICIPIO 1 actividades que pueden considerarse integrantes del concepto "dirección de los negocios".

La AEAT concluye su escrito de planteamiento del conflicto solicitando que se declare que ENTIDAD 1 no ha tenido su domicilio fiscal desde el 6 de noviembre de 2008 en MUNICIPIO 1 sino en MUNICIPIO 2 (Gipuzkoa).

8.-El día 28 de octubre de 2015 ENTIDAD 1 presentó un escrito, acompañado de diversa documentación, a la Junta Arbitral, solicitando la tramitación urgente del conflicto, dado que hasta la fecha no le había sido devuelto por la AEAT el IVA solicitado.

9.-El día 3 de diciembre de 2015 se notificó el planteamiento del conflicto, tanto a la DFG como a ENTIDAD 1, al tiempo que se les indicó plazo para formular alegaciones y aportar pruebas y documentos.

El día 22 de diciembre de 2015 la DFG solicitó de esta Junta Arbitral ampliación de plazo para formular alegaciones.

10.-El día 19 de enero de 2016 la DFG presentó sus alegaciones, que son de dos clases: una de carácter procedimental, cual es la extemporaneidad del conflicto y otras de carácter sustancial cuales son las que razonan que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 está situado en MUNICIPIO 1.

Con carácter previo a la alegación de extemporaneidad, la DFG indica los siguientes antecedentes:

El 11 de noviembre de 2011 la AEAT remite a la DFG propuesta de modificación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 desde MUNICIPIO 1 a Gipuzkoa, con fecha de retroacción desde el 6 de noviembre de 2008, fecha de su constitución.

El 4 de junio de 2012 la DFG, mediante correo electrónico, notifica a la AEAT la disconformidad con la referida propuesta, en base al informe de la Subdirección de Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas de 18 de mayo de 2012, adjunta a dicha notificación, considerando que el domicilio fiscal del contribuyente radica en MUNICIPIO 1.

El 13 de julio de 2012, por medio de Correo electrónico, la AEAT notifica a la DFG la ratificación de su propuesta, así como informe con ciertas "consideraciones en relación con el Informe de la Diputación de fecha 18/05/2012".

El 27 de agosto de 2012 la DFG notifica a la AEAT, mediante escrito de fecha del día 17 anterior, la ratificación en su respuesta inicial, considerando que el domicilio del obligado tributario está en MUNICIPIO 1.

Finalmente, el 27 de septiembre de 2012 la AEAT plantea conflicto ante la Junta Arbitral.

Recordados esos hitos temporales la DFG aduce extemporaneidad del conflicto, a la vista de lo dispuesto en los apartados seis y nueve del artículo 43 del Concierto y el artículo 13 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral.

El apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico dispone:

"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. Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo". A su vez el apartado seis del mismo precepto establece 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 3ª. del capítulo III de este Concierto Económico".

Por último, el artículo 13 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, establece en su apartado 1:

"En los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente: 1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la

inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto.

El mismo artículo dispone en su apartado 2:

"Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral ".

La DFG recuerda, en este punto, que con fecha 4 de junio de 2012, mediante correo electrónico, notificó a la AEAT su rechazo a la propuesta de modificación del domicilio, adjuntando un extenso informe mediante el cual concretaba explícitamente su posición.

Sin embargo, la AEAT no plantea el conflicto ante la Junta Arbitral hasta el 27 de septiembre de 2012, transcurrido con creces el plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, circunstancia que, -asegura la DFG- conlleva necesariamente la inadmisión del conflicto, por ser extemporáneo.

A mayor abundamiento, señala acto seguido la DFG, la segunda notificación efectuada por la AEAT el 13 de julio de 2012, ratificándose en su propuesta inicial, ya resultaba extemporánea al haber transcurrido más de un mes desde la notificación de la disconformidad al cambio de domicilio remitida el día 4 de junio de 2012 a la AEAT. Es más, añade la DFG, el escrito de ratificación de la AEAT, fechado el 27 de agosto de 2012, que consta de un único folio, no aporta ningún dato, argumento o cuestión novedosa relacionada con el asunto objeto del conflicto, más allá de reiterar la negativa de cambio de domicilio propuesta.

A favor de su tesis sobre la extemporaneidad del conflicto la DFG invoca la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014, recurso 256/2012, citando la parte de su fundamento jurídico cuarto en la que declara:

"Como se ha indicado el artº 45.9, es categórico, iniciada la tramitación para el cambio de domicilio, esta debe concluir en el período de dos meses; ya

se ha indicado que cuando en 16 de octubre de 2006, se rechazó la propuesta por la Diputación Foral de Bizkaia, habían transcurrido dos meses, por lo que en cumplimiento del artº 43.9 no cabía más que seguir el procedimiento indicado en el artº 43.6, dentro del plazo de un mes, sin embargo se sigue un procedimiento llamado "Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Cambios de Domicilio", elaborado por Grupo de Trabajo AEAT-Diputaciones Forales y Gobierno Vasco, sin fuerza normativa alguna -carece de los mínimos requisitos para considerarse una disposición con carácter reglamentario- y sin más efectos que los puramente internos, con el que las Administraciones implicadas acuerdan un modo de relacionarse amistosamente en el procedimiento de cambios de domicilio previsto en el artº 43.9, y en el que a pesar de que se fija el plazo de dos meses para responder a la solicitud de cambio de domicilio, ya se prevé en las "Conclusiones" que no se termine en dicho plazo y se fija comunicaciones semestrales para intercambiar información entre las Administraciones afectadas sobre los expedientes que han sobrepasado el plazo de dos meses; en las Conclusiones se añaden trámites ajenos a las previsiones del artº 43.9, e incluso teleológicamente contrarios en cuanto sobrepase el plazo de dos meses, por lo que si nada habría que objetar como modo de relacionarse internamente para solventar los debates entre las Administraciones, carece de virtualidad jurídica, ni puede subvertir las normas sobre los actos administrativos ni de su comunicación, ni desde luego puede justificar ni solventar extemporaneidades ya producidas por el transcurso de los citados dos meses".

Con carácter subsidiario, para el caso de que sea desestimada la alegación relativa a la extemporaneidad, la DFG formula alegaciones de fondo tratando de demostrar que el domicilio de ENTIDAD 1 durante el periodo controvertido está situado en MUNICIPIO 1.

Las alegaciones discurren en paralelo a las realizadas por la AEAT, en cuanto a la gestión administrativa ordinaria de la entidad, y respecto a la dirección de los negocios.

En una primera alegación, la DFG desgrana su argumentación a lo largo de 9 epígrafes, que, de momento, nos limitamos a enumerar, sin perjuicio de que, si fuere preciso, más tarde volvamos a referirnos a ellos con detenimiento. Esos epígrafes son los siguientes:

- a) el domicilio social de la entidad se ha establecido en MUNICIPIO 1.
- b) la dirección de los negocios y la gestión administrativa se encuentra centralizada en MUNICIPIO 1.
- c) el lugar donde radican los activos de la entidad es en MUNICIPIO 1, así como en otras provincias de territorio común (independientemente de su calificación cómo inmovilizado o no).
- d) la persona física representante del administrador único se encuentra específicamente adscrita a un puesto de trabajo en MUNICIPIO 1.
- e) la mayoría de los apoderados de la entidad se encuentran adscritos a un centro de trabajo distinto de Gipuzkoa.
- f) en MUNICIPIO 1 hay un espacio físico específicamente destinado a la entidad a partir del contrato firmado con ENTIDAD 3, suscrito el mismo día de la constitución de ENTIDAD 1.
- g) en Gipuzkoa no hay espacio físico ni siquiera recursos humanos que trabajen para ENTIDAD 1.
- h) La gestión comercial y la llevanza de la contabilidad se encuentran subcontratadas, en el primer caso con entidades de MUNICIPIO 1 y en el segundo supuesto con una empresa externa localizada en Gipuzkoa.
- i) el lugar de realización de las operaciones es MUNICIPIO 1 y otras provincias del territorio común, lugar donde se centraliza la actividad económica de la empresa.

En una segunda alegación la DFG se dedica a rebatir la posición de la AEAT de la mano, fundamentalmente, de la doctrina jurisprudencial sobre el domicilio fiscal de las personas jurídicas (por el orden en que son citadas: SSTS de 23 de enero de 2013, 4 de febrero de 2010, 17 de octubre de 2013, 4 de febrero de 2009, 26 de marzo de 2012, 9 de febrero de 2015).

Todo ello lleva a la DFG a solicitar que se inadmita el conflicto por haberse interpuesto por la AEAT extemporáneamente, y, con carácter subsidiario, que se declare que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 se encuentra en MUNICIPIO 1 desde la fecha de su constitución.

El día 14 de abril de 2016 se puso de manifiesto el expediente para la presentación de alegaciones tanto a la DFG como a ENTIDAD 1.

11.- La AEAT presentó sus alegaciones el día 19 de mayo de 2016, poniendo de manifiesto que, según figura en sus bases de datos, ENTIDAD 1 ha tenido su domicilio fiscal declarado en MUNICIPIO 1 desde su constitución hasta su traslado a MUNICIPIO 2 el día 9 de diciembre de 2014, tras la presentación del modelo 036.

La AEAT rebate las alegaciones de la DFG relativas a la extemporaneidad del conflicto con base en los siguientes razonamientos:

La excesiva brevedad del plazo de dos meses para que la administración que recibe la propuesta de cambio de domicilio se pronuncie sobre la misma, plazo previsto en la redacción del artículo 43.Nueve del Concierto Económico hasta la reforma operada mediante la Ley 7/2014, de 21 de abril, que amplía a cuatro meses, aconsejaba la búsqueda de un procedimiento que, sin implicar la renuncia a las competencias que

reconoce el Concierto, permitiese mejorar la organización de los procedimientos y relaciones entre las Administraciones.

Mediante los acuerdos de 2006, alcanzados en el Grupo de Trabajo de cambios de domicilio, se pretendió ampliar las posibilidades de acuerdo mediante la realización de una ronda más de cambio de domicilio y simultáneamente reducir la litigiosidad y el número de conflictos a plantear por este motivo ante la Junta Arbitral.

Es en ese marco en el que se desenvuelven las actuaciones del Estado y de la DFG se ha desarrollada el procedimiento de cambio de domicilio de ENTIDAD 1 haciendo ambas administraciones constantes referencias a dicho acuerdo.

En ese sentido, la AET se lamenta de que la DFG alegue el incumplimiento de plazos derivados de la aplicación de unos acuerdos en los que fundamenta su actuación durante todo el procedimiento de cambio de domicilio de ENTIDAD 1, señalando, finalmente, con respecto a esta cuestión:

"debe tenerse en cuenta que ya el Tribunal Supremo en su Sentencia 256/2012, de 5 de mayo de 2014, relativa a la resolución 29/2011, dictada en el conflicto 33/2008, reitera la doctrina mantenida en las Sentencias de 22/09/2011 (recurso 2429/2007 y de 7/06/2012 (recurso 9/2011), en el sentido de que la inobservancia del plazo establecido en el artículo 43.9, por sí sola, no es causa de nulidad de pleno derecho, precisándose que debe producir indefensión para que se den esos efectos invalidantes, siendo que en el supuesto a que se contra el presente procedimiento, la Diputación Foral ha estado siempre puntualmente informada de todos los

trámites que en relación con el mismo se iban produciendo y ni siquiera, como argumento a utilizar, ha acudido nunca a una supuesta indefensión".

Las restantes alegaciones están dirigidas a combatir los argumentos de fondo esgrimidos por la DFG, siguiendo su mismo orden de exposición. Nos referiremos a ellas con detalle, si es el caso, en el apartado relativo a fundamentos de derecho de esta resolución.

12.-El día 20 de mayo de 2016 tuvo entrada en la Junta Arbitral, el escrito de alegaciones presentado por el administrador único de ENTIDAD 2, NIF LNNNNNNNN y domicilio en MUNICIPIO 2, entidad que representa a ENTIDAD 1, en tanto que absorbente de ésta, según escritura pública de 10 de julio de 2015. Ninguna referencia se hace en el escrito a la extemporaneidad del conflicto. Todas ellas se refieren a la cuestión de fondo.

En ese sentido, en primer lugar, llama la atención sobre la contradicción que supone el hecho de que la AEAT no haya procedido a la devolución de las cuotas de IVA solicitadas correspondientes a los años 2009 y 2010, y, sin embargo, tras llevar a cabo las comprobaciones oportunas si ha devuelto el IVA correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 (en concreto devolvió, respectivamente, 2.151.663,33 y 1.194.279,01 euros), contradicción que vulnera el principio de los actos propios."

En segundo lugar, expresa diversas razones en pro de que su domicilio fiscal está situado en MUNICIPIO 1, en línea con el razonamiento de la DFG, para concluir solicitando de esta Junta arbitral que "resuelva el conflicto planteado por la AEAT respecto del lugar en que el encuentra el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, actualmente absorbida por ENTIDAD 2, resolviendo el conflicto planteado al objeto de la AEAT puede finalizar la inspección iniciada en febrero de 2011 y se proceda, a quien corresponda, a la devolución del IVA relativo a los ejercicios 2009 y 2010 por importe de 5.832.875,10 euros y 2.031.857,11 respectivamente".

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

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.-La cuestión de fondo que se plantea en el presente conflicto consiste en determinar dónde radica el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, pero antes de pronunciarnos sobre ella hemos de hacerlo sobre la extemporaneidad de su planteamiento, cuestión que ha sido suscitada por la DFG.

2.- Aunque no se hubiera aducido esa cuestión por la DFG, esta Junta Arbitral, de oficio, podría habérsela planteado, puesto que, como ha recordado el Tribunal Supremo (Sentencias de 28 de junio de 2013, recurso 754/2011 y de 15 de noviembre de 2013, recurso 467/2013):

"tanto el artículo 67 de la Ley 12/2002 del Concierto Económico, como del artículo 17 de su Reglamento de 2007, obligan a la misma a resolver conforme a derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, siendo además las cuestiones de inadmisibilidad cuestiones de orden público apreciables siempre de oficio". De hecho, en dichas Sentencias del Supremo se declaran nulas dos resoluciones similares de esta Junta Arbitral, precisamente, por no apreciar, de oficio, la extemporaneidad, por considerar que "el hecho de que la alegación sobre la nulidad de la resolución recurrida por haber resuelto un conflicto planteado extemporáneamente y dirigido frente a un acto firme y consentido se hay formulado *ex novo* en el presente recurso y no previamente ante la Junta Arbitral del Concierto no es causa impeditiva para que aquélla se

pronunciase sobre el mismo. Se trata de un argumento o motivo que se puede considerar nuevo, pero que no altera en nada la pretensión anulatoria ejercida en vía administrativa".

3.-La AEAT invoca en su favor dos Sentencias del Tribunal Supremo, de 22 de septiembre de 2011, recurso 2429/2007, y de 7 de junio de 2012, recurso 9/2011, que señalan que el incumplimiento del plazo de dos meses de que dispone la Administración requerida para que manifieste su conformidad o disconformidad con el traslado del domicilio interesado por la otra Administración no es causa de nulidad de pleno derecho, por si sola,, sino que se precisa para que produzca efectos invalidantes que se haya producido indefensión. Es importante destacar que ambas sentencias se refieren al ya citado apartado 1 del artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral.

La STS 5 de mayo de 2014, recurso 256/2012, resalta "la importancia que posee la determinación del domicilio fiscal del contribuyente en relación con su situación tributaria, adquiriendo especial significación ante un sistema tributario del Estado español en el que conviven varios regímenes tributarios diferenciados. Ciertamente que, en ese caso, estamos ante un procedimiento de cambio de domicilio entre las Administraciones implicadas, por lo que lo que en su día se acuerde va a tener importancia capital en la determinación del domicilio fiscal del contribuyente, definiendo su relación a los concretos tributos cuya carga soporta y determina el sometimiento a uno de los regímenes coexistentes. Por ello, a pesar de que el conflicto se plantee entre Administraciones, no puede obviarse la trascendencia que cabe señalar el tener clasificada su situación jurídica por los cauces y en los plazos legalmente previstos", señalando:

"Como se ha indicado el artº 45.9, es categórico, iniciada la tramitación para el cambio de domicilio, esta debe concluir en el período de dos meses; ya se ha indicado que cuando en 16 de octubre de 2006, se rechazó la

propuesta por la Diputación Foral de Bizkaia, habían transcurrido dos meses, por lo que en cumplimiento del artº 43.9 no cabía más que seguir el procedimiento indicado en el artº 43.6, dentro del plazo de un mes, sin embargo se sigue un procedimiento llamado "Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Cambios de Domicilio", elaborado por Grupo de Trabajo AEAT-Diputaciones Forales y Gobierno Vasco, sin fuerza normativa alguna -carece de los mínimos requisitos para considerarse una disposición con carácter reglamentario- y sin más efectos que los puramente internos, con el que las Administraciones implicadas acuerdan un modo de relacionarse amistosamente en el procedimiento de cambios de domicilio previsto en el artº 43.9, y en el que a pesar de que se fija el plazo de dos meses para responder a la solicitud de cambio de domicilio, ya se prevé en las "Conclusiones" que no se termine en dicho plazo y se fija comunicaciones semestrales para intercambiar información entre las Administraciones afectadas sobre los expedientes que han sobrepasado el plazo de dos meses; en las Conclusiones se añaden trámites ajenos a las previsiones del artº 43.9, e incluso teleológicamente contrarios en cuanto sobrepase el plazo de dos meses, por lo que si nada habría que objetar como modo de relacionarse internamente para solventar los debates entre las Administraciones, carece de virtualidad jurídica, ni puede subvertir las normas sobre los actos administrativos ni de su comunicación, ni desde luego puede justificar ni solventar extemporaneidades ya producidas por el transcurso de los citados dos meses. La afirmación, pues, del acuerdo impugnado, ratificado por el Sr. Abogado del Estado, de que el procedimiento acabó el 22 de abril de 2008 (folio 928 del expediente), no se sostiene, ni lo términos ni el contenido se entiende más que dentro de lo que son reglas internas de comunicación entre administraciones para relacionarse en los procedimientos de cambio de domicilio, ajenas a las determinaciones legales, dentro de las reglas fijadas entre ellas en las anteriormente citadas "Conclusiones", y sin fuerza revocatoria alguna para

revisar y dejar sin efectos pronunciamientos anteriores producidos, pues como se ha dicho la propuesta ya había sido rechazada con el visto bueno del Director General".

4.- Pues bien, recordemos que el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, está dedicado al Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias.

Este precepto establece en su apartado 1:

"Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto".

En su apartado 2 el mismo precepto establece:

"Los Conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral.

Como se recordará, la DFG apoya su alegación de extemporaneidad en la infracción de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral. Efectivamente, la DFG señala que con fecha 4 de junio de 2012, mediante correo electrónico, notificó a la AEAT el rechazo con la propuesta de modificación del domicilio, adjuntando un extenso informe mediante el cual se concretaba explícitamente su posición, sin embargo, la AEAT no plantea el conflicto ante la Junta Arbitral hasta el 27 de septiembre de 2012, transcurrido con creces el plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, circunstancia que, -asegura la DFG- conlleva necesariamente la inadmisión del conflicto, por ser extemporáneo. A mayor abundamiento, señala después la DFG, la segunda notificación efectuada por la AEAT el 13 de julio de 2012, ratificándose en su propuesta inicial, ya resultaba extemporánea al haber transcurrido más de un mes desde la notificación de la disconformidad al cambio de domicilio remitida el día 4 de junio de 2012 a la AEAT. Es más, añade la DFG, el escrito de ratificación de la AEAT, fechado el 27 de agosto de 2012, que consta de un único folio, no aporta ningún dato, argumento o cuestión novedosa

relacionada con el asunto objeto del conflicto, más allá de reiterar la negativa de cambio de domicilio propuesta.

Pues bien, con respecto al incumplimiento del plazo previsto en el apartado 2 del artículo 13 de la Junta Arbitral, ha de tenerse presente, la ya citada STS de 5 de mayo de 2014, concretamente, su fundamento jurídico quinto, en el cual, en primer lugar, recuerda lo que ya ha manifestado en sus sentencias de 28 de junio de 2013, recurso 754/2011, y 15 de noviembre de 2013, recurso 467/2013, que es lo siguiente:

"La Diputación Foral de Guipúzcoa invoca en apoyo de su tesis desestimatoria de la pretensión de la Administración demandante la sentencia de 22 de abril de 2010, que se refiere a un supuesto en que la Junta Arbitral no podía conocer del conflicto, si el mismo se planteaba en el plazo legalmente establecido, puesto que la misma no estaba constituida. La segunda vez que la Hacienda Tributaria de Navarra se opone al cambio de domicilio propuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa, mediante oficio de 27 de marzo de 2008 del Director del Servicio de Inspección Tributaria, lo notifica a aquella Diputación con fecha 2 de abril de 2008, como así ha quedado probado en la presente litis. Pues bien, tal notificación abría el plazo de un mes para plantear la discrepancia o conflicto a la Junta. Ciertamente, en el primer día de ese plazo (3 de abril de 2008) la Junta todavía no se había constituido, pero lo hizo justamente al día siguiente (4 de abril de 2008), por lo que no sólo no había finalizado el plazo de que disponía la Diputación Foral de Guipúzcoa para acudir a la Junta en demanda de sus pretensiones conforme al ordenamiento jurídico, sino que el plazo restante era prácticamente el total del mismo (salvo un sólo día). Entre el 4 de abril y el 3 de mayo de 2008, la Diputación Foral de Guipúzcoa bien pudo promover el conflicto, puesto que la Junta Arbitral ya funcionaba, sin que lo hiciera hasta el día 13 de junio siguiente, más de dos meses

después de la notificación de la negativa de la Administración ahora demandante, por lo que las consecuencias de la negligente conducta de la Diputación Foral de Guipúzcoa sólo a ella le son imputables.

En el presente recurso la Administración requirente (la Diputación Foral de Guipúzcoa) no acudió a la Junta Arbitral dentro del mes desde el conocimiento -el 2 de abril de 2008-- de la decisión desestimatoria de la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que lo hizo más de dos meses después. Y si nos referimos a la primera negativa a la propuesta de cambio de domicilio, la reacción de la Diputación Foral de Guipúzcoa ha sido algo más que extemporánea, puesto que tuvo conocimiento de la postura desestimatoria de la Administración demandante con fecha 4 de julio de 2005 (como así se ha acreditado en este proceso) y no planteó el conflicto o discrepancia ante la Junta hasta el día 13 de junio de 2008, casi tres años después.

De ahí que deba llegarse a la conclusión de que la tramitación inicial llevada a cabo en 2004/2005 produjo un acto que debe reputarse consentido y firme, y de que se produjo asimismo vulneración del plazo preclusivo en el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral derivado de la nueva propuesta de la Diputación Foral de Guipúzcoa del año 2008. De no seguirse esta tesis, y a pesar de los dos pronunciamientos desestimatorios de la Hacienda Tributaria de Navarra sobre la cuestión a ella planteada por la Diputación Foral de Guipúzcoa, el plazo para plantear el conflicto seguiría todavía abierto, y así indefinidamente, lo cual resulta, además de absurdo y falta de toda lógica, claramente contrario al principio de seguridad jurídica.

La interpretación que mantiene la Junta Arbitral al defender que debe tramitar cualquier conflicto que se hubiere promovido con anterioridad a la fecha de su efectiva constitución, esto es, antes del 4 de abril de 2008, no es aplicable al caso que nos ocupa.

En la presente ocasión el conflicto no se ha planteado antes de que la Junta Arbitral tuviese la posibilidad real de entrar a conocer del mismo. La

Diputación Foral de Guipúzcoa no realizó actuación alguna dirigida a plantear el conflicto antes de la constitución de la Junta Arbitral. Estarnos ante un conflicto nuevo, planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa ante la Junta Arbitral en escrito que tuvo entrada el 13 de junio de 2008, después, por tanto, de que la Junta se constituyera e iniciara de manera efectiva su actividad (el 4 de abril de 2008). El plazo para el planteamiento del conflicto recogido en el artículo 13.2 del RJACE habría finalizado el 4 de mayo de 2008. Como el escrito de planteamiento del conflicto tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 13 de junio de 2008, era necesariamente extemporáneo.

Desde el 4 de abril de 2008 corría ya el plazo para presentar el conflicto, habida cuenta de que, para esa fecha, ambas Administraciones --la de la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Hacienda Tributaria de Navarra-- ya habían expresado que el domicilio fiscal de la sociedad debía encontrarse situado, durante el periodo indicado, en el territorio de la otra Comunidad Autónoma.

El artículo 13.2 del RJACE establece el plazo de un mes para promover el conflicto, plazo que en este caso no se ha cumplido, puesto que el escrito de planteamiento del conflicto tuvo entrada en la Junta el 13 de junio de 2008, lo que obliga a declarar su extemporaneidad, dispensándonos de tener que pronunciarnos sobre el fondo de la controversia (..)".

Y dicho eso, la STS de 5 de mayo de 2014 añade:

"Mutatis mutandi, ha de convenirse que en el caso que nos ocupa, el 18 de octubre se abría el plazo del mes para plantear la discrepancia, dado que no se había constituido la Junta Arbitral, el plazo no corría sino hasta su constitución, 4 de abril de 2008, a la fecha del planteamiento del conflicto, en 22 de mayo de 2008, según se recoge en el acuerdo impugnado, el mismo resultaba extemporáneo".

Esta doctrina jurisprudencial, trasladada al caso que nos ocupa, ha de llevar a la misma conclusión, esto es, a la extemporaneidad del planteamiento del conflicto por incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral.

Si recordamos la secuencia temporal del procedimiento y si tenemos en cuenta los efectos que la recién citada sentencia del Tribunal Supremo anuda al incumplimiento del plazo de un mes contenido en el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, habremos de llegar a la conclusión de que el planteamiento del conflicto fue extemporáneo. Efectivamente, el 4 de junio de 2012 recibió respuesta la AEAT de la DFG expresando su desacuerdo con la propuesta de modificación del domicilio fiscal realizada por la AEAT. Habida cuenta, por tanto, que el conflicto se planteó ante esta Junta Arbitral el día 27 de septiembre de 2012, es claro que para entonces ya había transcurrido sobradamente dicho plazo de un mes. Este es un plazo de caducidad. Es un plazo preclusivo. No tiene sentido, salvo en el contexto del denominado procedimiento "Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Cambios de Domicilio", -sobre cuyo valor ya hemos recogido el criterio del Tribunal Supremo (S. de 5 de mayo de 2014, fundamento jurídico cuarto), tratar de prolongar un procedimiento ya fenecido, con una nueva notificación, de 13 de julio de 2012, de la AEAT a la DFG ratificándose en su propuesta de 10 de noviembre de 2011, para modificar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 de MUNICIPIO 1 a Gipuzkoa. La AEAT en lugar de enviar esa segunda notificación a la DFG tendría que haber planteado ya, en plazo, el conflicto ante esta Junta Arbitral. Carece de sentido que la AEAT, insistimos, salvo en el contexto recién indicado, espere a que la DFG reitere el rechazo a su propuesta para plantear el conflicto. Los trámites indicados han provocado un retraso que inexorablemente conduce a la extemporaneidad del planteamiento del conflicto. La declaración de extemporaneidad, por lo demás,

acarrea que obviemos pronunciarnos sobre la cuestión de fondo, puesto que la declaración de extemporaneidad nos lo impide.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º- Declarar que el presente conflicto es extemporáneo, por haberse incumplido lo dispuesto en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

2º- La terminación y archivo de las actuaciones.

3º- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa, y a la ENTIDAD 2, sucesora de ENTIDAD 1.