

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

Conflicto: 15/2015

Promotor: Comisión de Coordinación y
Evaluación Normativa

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Bizkaia

Administración del Estado

Objeto: Fecha efectos traslado domicilio
fiscal

Resolución R6/2016

Expediente 15/2015

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz; a 4 de mayo de 2016,

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

en el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada por la entidad ENTIDAD 1 (NIF: LNNNNNNNN), tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 15/2015, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1.- Mediante escrito de 1 de diciembre de 2008 dirigido a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB), registrado de entrada el siguiente día 2, ENTIDAD 1 (NIF: LNNNNNNNN), en adelante "ENTIDAD 1" o "la entidad", planteó consulta sobre la base de los siguientes hechos:

- ENTIDAD 1 es una sociedad mercantil que trasladó su domicilio social de Madrid a Bilbao mediante escritura pública de 17 de enero de 2008, depositándola en el Registro Mercantil para proceder a su inscripción.
- El 10 de marzo de 2008 la entidad comunicó a la Hacienda Foral de Bizkaia el cambio de domicilio presentando la correspondiente declaración censal (modelo 036), procediendo al alta en todas las obligaciones que dicho cambio conlleva. En ese momento se le expidió un NIF provisional válido hasta la inscripción de la escritura del cambio de domicilio en el Registro Mercantil que tuvo lugar el 27 de marzo de 2008.
- Una vez inscrito el cambio de domicilio en el Registro Mercantil la entidad solicitó a la DFB el NIF definitivo el 4 de abril de 2008.
- Obtenido el NIF Foral definitivo, ENTIDAD 1 comunicó el cambio de domicilio a la Hacienda Estatal presentando la declaración censal (modelo 036) en la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 10 de abril de 2008.
- La entidad presentó la autoliquidación (modelo 300) del IVA del primer trimestre de 2008 ante la DFB el 21 de abril de

2008, atendiendo a que la inscripción en el Registro Mercantil del cambio de domicilio se produjo con anterioridad a la finalización el 31 de marzo de 2008 del periodo de liquidación trimestral y a que su volumen de operaciones en 2007 fue inferior a 7 millones de euros.

- La AEAT solicitó a ENTIDAD 1 la declaración del IVA del primer trimestre de 2008 mediante requerimiento recibido por la entidad el 1 de octubre de 2008.

- El 7 de octubre de 2008 la entidad contestó al requerimiento de la AEAT, alegando que dicho impuesto se presentó ante la DFB en fecha y plazo, y que la causa del retraso en la baja censal en la AEAT fue la tardanza de los trámites en los Registros Mercantiles de Madrid y Bilbao.

- La entidad manifiesta que ha venido recibiendo llamadas telefónicas de la AEAT indicándole que el criterio para establecer el domicilio lo otorga el NIF definitivo (el 4 de abril de 2008), e instándole a solicitar por escrito a la DFB el traspaso a la AEAT del IVA correspondiente al primer trimestre de 2008.

Con base en los anteriores hechos, ENTIDAD 1 consulta “cuál es el criterio en los supuestos de cambio de domicilio a los efectos de conocer cuál es la Administración competente para la exacción del IVA”.

2.- El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) en su sesión de 3 de abril de 2009, elabora la propuesta de contestación a la consulta planteada remitiéndola a la AEAT el 20 de abril de 2009, que la registró de entrada el siguiente día 23.

En dicha propuesta reproduce el OCTE los preceptos que considera de aplicación (artículos 27 y 43 del Concierto Económico; artículo 2 bis de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente a la fecha de presentación de la consulta, y artículo 7 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada), y tras ello señala que "cuando la Administración competente para exaccionar el Impuesto sobre el Valor Añadido se determine por referencia al domicilio fiscal y éste se modifique a lo largo del año, dando lugar a un cambio en la competencia para recaudarlo, el contribuyente debe declarar ante una y otra Administración las operaciones devengadas durante el tiempo en que haya tenido su domicilio fiscal en el territorio de cada una de ellas; es decir, que debe declarar ante una y otra Administración atendiendo al lugar donde se encuentre su domicilio fiscal al cierre de cada periodo de liquidación".

Añade el OCTE que "la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en un supuesto como el planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco (...), entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas".

"Todo ello -se dice- con independencia de las sanciones que puedan proceder como consecuencia del incumplimiento de la obligación de presentar en plazo la oportuna declaración censal (modelo 036), a través de la cual, en un caso como el planteado, se debe comunicar el cambio de domicilio fiscal (..)".

Y tras recordar que "el domicilio fiscal de una persona jurídica viene determinado por circunstancias de hecho, como son su domicilio social, el lugar donde centralice la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, o el sitio donde radique el mayor valor de su inmovilizado (...)", partiendo de que el volumen de operaciones de la entidad consultante en 2007 no fuera superior a 7 millones de euros, concluye el OCTE que la entidad consultante "debe presentar ante la Hacienda Foral de Bizkaia las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los períodos de liquidación cerrados a partir del momento en que trasladó a este Territorio Histórico su domicilio fiscal, tal y como éste se define en el artículo 43 del Concierto, (...). De manera que si dicho traslado se produjo, tal y como afirma, durante el primer trimestre del año 2008 (no sólo por modificar el domicilio social, sino por centralizar también en Bizkaia la gestión administrativa y la dirección de sus negocios), deberá declarar ante esta Hacienda Foral todas las operaciones realizadas a lo largo del referido trimestre".

3.- Mediante escrito de 22 de junio de 2009, registrado el siguiente día 24, y a los efectos previstos en el artículo 64. b) del Concierto Económico, la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales remitió al Director de Administración Tributaria del Gobierno Vasco las observaciones formuladas por la Administración del Estado a la propuesta de contestación elaborada por el OCTE de la que discrepa, y con base en los artículos 27. Uno. Tercera y 43. Cinco del Concierto Económico, en el artículo 48.3 LGT, en el artículo 17.1 y 3 del RD 1065/2007, de 27 de julio, y en el artículo 47.3 NFGT de Bizkaia, efectúa las siguientes consideraciones:

- 1°. "La entidad consultante es una entidad cuyo volumen de operaciones en el año anterior era inferior a 7 millones de euros, por lo que la Administración competente vendrá determinada por la Administración en la que el obligado tributario tenía ubicado su domicilio fiscal en el momento del devengo de la obligación (31 de marzo)".

- 2°. La entidad "realizó la comunicación de la modificación del domicilio fiscal a la Diputación Foral de Vizcaya el 10 de marzo de 2009 y a la AEAT el 10 de abril de 2008. La cuestión se centra pues en determinar desde cuándo se considera efectivamente realizado el cambio de domicilio".

- 3°. Si bien es cierto que en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico no se establece la cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas, "ésta si está expresamente contemplada tanto en el artículo 48.3 de la Ley General Tributaria como en el art. 47.3 de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya, artículos que determinan la ineficacia del cambio de domicilio fiscal hasta que no se comunique a las correspondientes Administraciones; comunicación cuya obligatoriedad sí se recoge expresamente en el Concierto".

- 4°. "La posición mantenida por la Administración General del Estado en consultas precedentes, supone considerar que el cambio de domicilio surte efectos frente a la AEAT desde su comunicación a la misma. Para que esa modificación de domicilio pueda retrotraerse a un momento anterior, sería necesario:

- que el propio obligado tributario aporte pruebas que acrediten que el cambio de domicilio fiscal fue anterior, o bien,
- que como consecuencia de un procedimiento de cambio de domicilio de oficio, se acredite que el cambio se ha producido en un momento anterior al que inicialmente ha declarado el obligado en el modelo 036 presentado".

5°. "No obstante, es cierto que en este supuesto concurre la circunstancia de que los efectos del cambio de domicilio se producen en un momento diferente para cada una de las Administraciones tributarias implicadas, lo cual conduce al absurdo de que la obligación de presentar la declaración del IVA del primer trimestre de 2008 debería realizarse en ambas Administraciones, al resultar que el 31 de marzo de dicho año la entidad ya habría cambiado su domicilio para Vizcaya pero aún no para la AEAT".

6°. Como consecuencia de ello, "la única manera de resolver la cuestión es acudiendo de nuevo a la regla general del artículo 27. Uno. Tercera del Concierto, es decir, al lugar donde la entidad tenía realmente su domicilio fiscal el 31 de marzo de 2008, en el sentido del artículo 43. Cuatro del Concierto (lugar en el que efectivamente estuviera centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios en dicha fecha y, si no pudiera determinarse, el lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado) y, en función de ello, deberá presentar la declaración del IVA correspondiente al primer trimestre de 2008 ante la Administración estatal o foral correspondiente, conclusión a la que también parece llegar el Órgano de Coordinación

Tributaria del País Vasco, aunque con una argumentación que no se puede compartir por esta Administración".

4.- En sesión del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) de 7 de julio de 2009, se analizaron las observaciones de la Administración del Estado a su propuesta de contestación, poniendo de manifiesto su discrepancia con las mismas, argumentando:

- "Que en la resolución de esta consulta debe aplicarse exclusivamente el artículo 43. Cuatro del CE que establece los criterios para ubicar el domicilio fiscal de un sujeto pasivo del IS/IVA, sin que pueda interpretarse que los efectos de dicho cambio deban diferirse al cumplimiento de la obligación de comunicación establecida en el apartado cinco siguiente o de otras obligaciones al respecto recogidas en la normativa tributaria (LGT, NFGT y otras disposiciones que las desarrollan). Es decir, el lugar del domicilio fiscal determinado tras la aplicación de los criterios recogidos en el CE será el que deba tenerse en cuenta para distribuir las competencias tributarias, siendo irrelevante el momento en que se comunica a las Administraciones afectadas".
- "Que el incumplimiento de un deber formal por parte de la empresa, como es la notificación del cambio de domicilio fiscal a la AEAT, si bien podría ser objeto de sanción, no puede llevar a una alteración de la distribución competencial prevista en el artículo 27.1 del Concierto Económico".

5.- Pese a que el 24 de junio de 2009 tuvo lugar la presentación de observaciones por la Administración del Estado a la propuesta de contestación elaborada por el OCTE a la consulta registrada el 2 de

diciembre de 2008, no fue hasta la sesión celebrada el 16 de enero de 2014 cuando la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 64. b) del Concierto Económico y en el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral (RJACE) acordó la remisión, entre otras, de la consulta de ENTIDAD 1 al no haberse alcanzado acuerdo respecto a su resolución; encomendando al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco y a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local la remisión a la Junta Arbitral de la documentación que consta en el expediente de cada una de las consultas trasladadas.

6.- En cumplimiento de dicha encomienda, mediante escrito de 11 de febrero de 2014, registrado de entrada el siguiente 14 de febrero, se remite a esta Junta Arbitral la consulta de la entidad y la documentación obrante en el expediente, solicitándole que "en el marco de lo dispuesto en el artículo 16 del Reglamento relativo a la tramitación y en consideración al tiempo transcurrido desde la formulación de algunas de las consultas, posibilite a las Administraciones concernidas complementar la documentación que inicialmente consta en el expediente y los criterios y argumentos manifestados durante el procedimiento de resolución de la consulta".

7.- La Junta Arbitral en sesión de 19 de junio de 2015 acuerda admitir a trámite el conflicto, notificándole su admisión a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como a la entidad consultante y a las Administraciones tributarias concernidas (DFB y AEAT) al objeto de que, conforme al apartado 4 del artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral, formulen en el plazo de un mes cuantas alegaciones tengan por conveniente.

8.- La Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG), mediante un escrito del Jefe de Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de 10 de julio de 2015, registrado de entrada el siguiente día 15, solicita a la Junta Arbitral que dicte una resolución en la que se recoja el mismo criterio establecido en las resoluciones R8/2015 y 12/2015, de 19 de junio (expedientes 33/2014 y 30/2014), coincidente con el recogido en la propuesta de contestación elaborada por el OCTE y que la DFG comparte plenamente. .

9.- La Diputación Foral de Bizkaia se persona en el procedimiento mediante un escrito de su Subdirector General de Coordinación y Asistencia Técnica de 15 de julio de 2015, haciendo valer su condición de interesada dado que la resolución del conflicto tendrá una incidencia clara en la esfera de sus potestades, derechos e intereses, pues lo que se está discutiendo es el momento en el que (como consecuencia del traslado del domicilio fiscal desde el territorio de régimen común al Territorio Histórico de Bizkaia), la DFB podrá comenzar a ejercer su competencia para la exacción (gestión, inspección, recaudación) y revisión de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal de la entidad como elemento esencial para la atribución o distribución de competencias.

Respecto a la cuestión debatida, junto a las consideraciones acordadas por el OCTE en su sesión de 13 de mayo de 2010 [debe decir de 3 de abril de 2009], en las que íntegramente se ratifica, la DFB esgrime los siguientes argumentos complementarios para reforzar su posición frente a la tesis de la Administración del Estado:

1º. "El Concierto Económico no exige la presentación de una declaración censal como elemento preciso para que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos, sino que

atiende, únicamente, a circunstancias de hecho para determinar el domicilio fiscal de un contribuyente".

2º. "Ésta exigencia de comunicación a la Administración tributaria de la modificación del domicilio fiscal viene únicamente establecida en la normativa interna de cada territorio (...) a efectos, fundamentalmente, de notificaciones y de eventuales repartos de competencias internas, dentro de cada uno de esos ámbitos, por lo que aplicar esta exigencia en materia de Concierto equivaldría a completar lo acordado en dicho Concierto con lo dispuesto en la normativa interna de las partes (que, en este punto, coincide, pero que no tendría por qué hacerlo). De hecho esta cuestión estaría permitiendo una modificación unilateral de los términos de la concertación si se complementase lo dispuesto en el Concierto Económico con lo que la normativa propia de cada una de las Administraciones establezca al respecto lo cual, además, no tendría por qué ser coincidente dada la autonomía normativa que en este punto reconoce el Concierto Económico a las Administraciones forales" (...). "Conforme a los parámetros que rigen nuestro ordenamiento constitucional, no cabe alterar por medio del ejercicio de las propias competencias el alcance de la concertación establecida en el Concierto Económico, puesto que el único medio establecido para ello es el acuerdo para su modificación siguiendo los procedimientos establecidos en el propio Concierto Económico, o alcanzar en el seno de los órganos previstos en el mismo un acuerdo sobre cómo interpretar su alcance, lo que no se produce en el presente caso. La competencia de cada Administración la establece el Concierto Económico con los criterios que se recogen en el mismo, y precisamente el ejercicio de las competencias

normativas de cada una de las Administraciones solamente se puede producir dentro del marco competencial que ha delimitado el propio Concierto, ya que si el ejercicio de esas competencias pudiera modificar el propio marco, se estaría habilitando esa alteración unilateral del ámbito competencial de los Territorios Históricos, con clara infracción de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución y en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco".

3°. "De admitir la posición que defiende la Administración General del Estado, se plantearía el problema de determinar a qué fecha debe atenderse en los casos en los que las comunicaciones a la Administración de salida y a la de llegada no se produzcan en la misma fecha (...) No puede suceder que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos en un momento diferente ante la Administración del Estado y ante la Diputación Foral de Bizkaia si la notificación mediante la comunicación censal se produce en distinto momento, puesto que el domicilio fiscal debe estar fijado, con efectos para todas las Administraciones afectadas, en cada momento en un único lugar, so pena de imposibilitar la aplicación lógica de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico".

4°. "Esta regla que defiende la Administración General del Estado no concuerda bien con la posibilidad que se otorga a las Administraciones implicadas, de promover el cambio de domicilio de los contribuyentes. En concreto, la LGT y la NFGT establecen que los cambios de domicilio no comunicados no producen efectos frente a "la" Administración, de modo que ésta no puede verse perjudicada por dichos cambios si no se cumple el requisito de comunicación". En este caso -añade la

DFB- "nos encontramos con una regla de reparto entre dos Administraciones, de modo que, en términos de recaudación y/o de competencia, puede haber una Administración perjudicada y otra favorecida ¿frente a cuál de las dos no hace efecto el incumplimiento de la obligación formal de comunicación impuesta al contribuyente?"

5°. "En el ámbito internacional (Convenios de la OCDE), no se exige ningún requisito similar de comunicación a las Administraciones para que la fijación o modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos (...), dado que tanto los convenios para evitar la doble imposición como el Convenio Económico tienen una similitud en que son normas que se dedican a atribuir competencias a diferentes Administraciones, una en el ámbito de las relaciones entre los Estados y el otro en el seno del Reino de España, para dar cumplimiento a las previsiones establecidas en las normas del denominado bloque de la constitucionalidad, es evidente que el paralelismo entre ambas disposiciones es plenamente coherente".

6°. "En relación con (...) los conflictos 30/2014 y 33/2014, de los contribuyentes ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3, respectivamente, la Junta Arbitral (...) ha emitido dos resoluciones, de fecha 19 de junio de 2015, que son la 12/2015 y la 8/2015, por este orden, resueltas a favor de las tesis defendidas por esta Hacienda Foral de Bizkaia, en las que indica, expresamente, que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos

efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias".

En virtud de cuanto antecede, la DFB solicita a esta Junta Arbitral que resuelva el conflicto en los mismos términos que los dos mencionados.

10.- La Administración del Estado mediante un escrito de la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local de 31 de julio de 2015, registrado de entrada el siguiente 7 de agosto, reitera las observaciones en su día efectuadas a la propuesta del OCTE, señalando que "en este supuesto en concreto concurre la circunstancia de que los efectos del cambio de domicilio se producen en un momento diferente para cada una de las Administraciones implicadas, lo cual conduce al absurdo (conforme a la posición mantenida por la Administración General del Estado] de que la obligación de presentar la declaración de IVA del primer trimestre de 2008 debería realizarse en ambas Administraciones"; por lo que considera que "la única manera de resolver la cuestión es (...) atender al lugar donde la entidad tenía realmente su domicilio fiscal el 31 de marzo de 2008, en el sentido del artículo 43. Cuatro del Concierto (lugar en el que efectivamente estuviera centralizada su gestión administrativa y dirección de sus negocios ...), con lo cual se llega a la misma conclusión que el Órgano de Coordinación Tributaria del País Vasco, aunque con una argumentación distinta".

Tras señalar lo anterior, la Administración del Estado formula alegaciones en las que parte de identificar la cuestión que se dilucida en el conflicto centrada en determinar:

"si el domicilio fiscal como criterio delimitador de la competencia entre la Hacienda Estatal y la Foral, en virtud de lo establecido en

(...) el Concierto Económico (...), se constituye como un elemento de hecho conceptuado en base a las circunstancias fácticas que se señalan en el Concierto o bien, al margen del cumplimiento de dichas circunstancias como *prius habilitador*, hay que tener en cuenta también lo preceptuado por el resto de la normativa referida al domicilio fiscal, en concreto, la obligación de comunicación del domicilio fiscal a que se refiere el artículo 48.3 de la (...) LGT, y el artículo 47.3 de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia".

A partir de lo que antecede, la Administración del Estado efectúa las siguientes consideraciones:

1°. El concepto de domicilio fiscal está determinado en el artículo 48 de la LGT y en el artículo 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia, y para realizar una interpretación del concepto de domicilio fiscal así como de las circunstancias y exigencias relativas a la comunicación y al cambio del mismo, recogidos en los preceptos citados, hay que acudir al artículo 3.1 del Código Civil, al que remite el artículo 12.1 de la LGT (aplicable igualmente para la interpretación de las normas tributarias forales, conforme a lo declarado en el artículo 2. Dos del Concierto), según el cual "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras (...) atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

2°. Añade a continuación la Administración del Estado que "el concepto de "domicilio fiscal" a efectos del punto de conexión señalado en el Concierto es el determinado en los artículos 48 de la LGT y 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia", para cuya interpretación "y, en particular, de la consideración del

requisito de la comunicación del domicilio fiscal, hay que remitirse a los criterios de interpretación del artículo 3.1 del Código Civil", debiendo tales artículos "interpretarse según el sentido propio de sus palabras atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de los mismos es decir, debe partirse de su literalidad teniendo en cuenta la finalidad de la norma".

3°. "En este caso, la literalidad de las normas resulta clara y no requiere una labor de interpretación, por cuanto contiene una exigencia indubitada [la de comunicar a la Administración tributaria que corresponda el domicilio fiscal y el cambio del mismo] que está en consonancia con el atributo de la singularidad del domicilio fiscal. En otras palabras, el domicilio fiscal es único, no múltiple, de tal suerte que la comunicación fiscal (sic] se constituye, no solamente como un requisito formal para garantizar que el desarrollo de la relación jurídico-tributaria se realice con plena seguridad respecto del obligado tributario (...), sino como un elemento esencial para asegurar que el domicilio fiscal del obligado es uno y solamente uno, toda vez que de su singularidad penden determinadas relaciones jurídicas que exceden de la simple relación Administración tributaria-obligado tributario, por cuanto en determinadas ocasiones se construye sobre el concepto de "domicilio fiscal" el criterio delimitador de las competencias de una Administración tributaria respecto de otra Administración (...).

Por otro lado, aun admitiendo que la comunicación del domicilio fiscal fuera un elemento no esencial en la determinación del domicilio fiscal, siendo el elemento fáctico el determinante para la reputación de domicilio fiscal, debe ser comunicado a la

Administración tributaria competente a través de la correspondiente declaración tributaria".

4°. Partiendo de la presunción legal de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las declaraciones tributarias (artículo 108.4 LGT y artículo 106.4 NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia), "se puede afirmar que solo el "domicilio fiscal" fáctico se convierte en jurídico si es objeto de comunicación mediante la correspondiente declaración, disfrutando a partir de ese momento de la presunción de certeza salvo que se rectifique mediante prueba en contrario"; citándose en apoyo de esta opinión la Sentencia núm. 173/2012 de 21 febrero, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, Fundamentos Cuarto y Quinto.

5°. De manera, pues, que "sólo destruyendo la presunción de certeza de la declaración puede desvirtuarse la eficacia de la declaración del domicilio fiscal vigente. Evidentemente, la aportación de dicha prueba en contrario no puede realizarse por la simple vía de hecho, como parece haber ocurrido en el caso que nos ocupa, sino sólo a través de los procedimientos y formas que prevé la Ley, entre los cuales se erige la comunicación del artículo 48.3 de la LGT y el artículo 47.3 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia".

6°. "Entre las diversas formas previstas para la rectificación del domicilio cabe destacar la rectificación de éste por parte de la Administración tributaria competente utilizando el procedimiento que a tal efecto se establece en el apartado Nueve del artículo 43 de la Ley del Concierto (...). En caso de existir discrepancias entre

Administraciones a la hora de determinar el domicilio fiscal del contribuyente, éstas serán resueltas por la Junta Arbitral (...)".

7°. En consecuencia, concluye la Administración del Estado "si una Administración tributaria considera que concurre el supuesto de hecho constitutivo de un cambio de domicilio fiscal no existiendo la comunicación preceptiva del obligado tributario exigida tanto por el artículo 48.3 de la LGT como por el artículo 47.4 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia, debe iniciar el procedimiento previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto, con el fin de remover a través del vehículo jurídico idóneo el domicilio fiscal de Territorio Foral a Territorio Común y, si se produce un eventual conflicto en orden a la determinación del domicilio fiscal, debe plantear el supuesto ante la Junta Arbitral. No procede, por el contrario, modificar por la vía de hecho el domicilio fiscal al margen del preceptivo mecanismo legal establecido al efecto".

11.- 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, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 14.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Se promueve el presente conflicto arbitral por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa ante la falta de acuerdo, entre la Diputación Foral de Bizkaia y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el seno del procedimiento amistoso de resolución de consultas previsto en el artículo 64. b) del Concierto Económico, sobre la contestación a la presentada ENTIDAD 1 a la DFB el 2 de diciembre de

2008 acerca de "cuál es el criterio en los supuestos de cambio de domicilio a los efectos de conocer cuál es la Administración competente para la exacción del IVA".

2.- La consulta origen del conflicto se centra en determinar cuál de las dos Administraciones enfrentadas (la DFB y la AEAT) es la competente para la exacción del IVA correspondiente al primer trimestre de 2008 de una entidad, ENTIDAD 1, que tenía su domicilio social y fiscal en Territorio Común (Madrid) y que el 17 de enero de 2008 formalizó en escritura pública el traslado de su domicilio social al Territorio Foral de Bizkaia (Bilbao), comunicando el cambio de domicilio fiscal a la Diputación Foral de Bizkaia el 10 de marzo de 2008 y a la Administración estatal el 10 de abril de 2008. La entidad presentó el 21 de abril de 2008 a la DFB la autoliquidación del primer trimestre del IVA de 2008, atendiendo a que la inscripción en el Registro Mercantil del cambio de domicilio se produjo el 27 de marzo de 2008, antes de la finalización del primer periodo de liquidación trimestral, y a que su volumen de operaciones en 2007 fue inferior a 7 millones de euros.

Para la Administración del Estado la consultante es una "entidad cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior era inferior a 7 millones de euros, por lo que la Administración competente vendrá determinada por la Administración en la que el obligado tenía ubicado su domicilio fiscal en el momento del devengo de la obligación (31 de marzo)"; y considerando que el cambio de domicilio no produce efectos hasta tanto se presente en la Administración la comunicación de la modificación del domicilio fiscal, concluye que para la AEAT el cambio de domicilio fiscal ha surtido efectos desde el 10 de abril de 2008 y para la DFB desde el 10 de marzo de 2008.

Para la Diputación Foral de Bizkaia y el resto de Administraciones representadas en el OCTE, "el lugar del domicilio fiscal determinado tras la aplicación de los criterios recogidos en el CE será el que deba tenerse en cuenta para distribuir las competencias tributarias, siendo irrelevante el momento en que se comunica a las Administraciones afectadas".

3.- Antes de abordar el fondo del conflicto es preciso recordar que, para la válida activación del procedimiento arbitral, resulta obligada la existencia de una controversia real entre las Administraciones tributarias que abra paso a la intervención de la Junta Arbitral (Resolución R16/2015, de 19 de octubre, expediente 14/2015, Fundamento Tercero), entre cuyas atribuciones no está la de resolver cuestiones abstractas de interpretación del Concierto Económico sin relación con conflictos concretos (Resolución R1/2013, de 25 de enero, expediente 12/2010, Fundamento Segundo).

En el presente caso, a diferencia del que fue objeto de la primera de las resoluciones recién mencionadas, no hay ningún dato del expediente que permita apreciar la desaparición de la discrepancia interadministrativa originada con motivo de la consulta de ENTIDAD 1, o que aquélla se haya convertido en una discrepancia puramente artificial, formal o aparente. En efecto, teniendo en cuenta que, a la vista del artículo 64 del Concierto Económico, el planteamiento de una consulta no interrumpe las actuaciones controladoras ni siquiera cuando la cuestión se somete a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa [a diferencia de lo ordenado en el artículo 66. Dos cuando se suscita el conflicto de competencias ante la Junta Arbitral (Cfr; Resolución R17/2012, de 29 de noviembre, expediente 17/2010, Fundamento Cuarto)], no existiendo en el expediente ningún dato que autorice a tener por interrumpido el plazo de prescripción, parece razonable considerar prescrita la acción para revisar la autoliquidación

del IVA del primer trimestre de 2008 presentada por ENTIDAD 1 en la DFB. No obstante, la referida prescripción no afecta -de haberse efectivamente producido- a la discrepancia surgida entre las Administraciones a raíz de la consulta sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico (artículo 64. b) del CE), sino que dicha discrepancia se ha mantenido durante la tramitación de este procedimiento arbitral y se concreta en la determinación del momento a partir del cual las Administraciones afectadas por el cambio de domicilio fiscal podrán comenzar (la Administración tributaria de destino) o cesar (la Administración de origen) en el ejercicio de sus competencias para la exacción de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal como elemento para la atribución o distribución competencial. Y, consecuentemente, en la determinación del momento a partir del cual el obligado tributario deberá cumplir sus obligaciones y deberes tributarios ante la Administración correspondiente a su nuevo domicilio fiscal.

Por lo tanto, subsistiendo en el presente caso una discrepancia real entre las Administraciones tributarias, habiéndose formalizado ante la Junta Arbitral aquella discrepancia en el plazo de un mes desde la celebración, el 16 de enero de 2014, de la sesión de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en la que no se alcanzó acuerdo (artículo 14 RJACE), procede admitir el conflicto promovido siendo esta Junta Arbitral competente para su resolución.

4.- Adentrándonos ya en la cuestión de fondo, coinciden las Administraciones enfrentadas en identificar la normativa del Concierto Económico que resulta aplicable (los artículos 27 y 43 CE), así como la raíz y el núcleo de la controversia origen del conflicto [la significación y los diferentes efectos que una y otra atribuyen al momento de cumplimiento del deber que la Ley 58/2003, General Tributaria (artículo

48.3) y la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia (artículo 47.3) imponen a los obligados tributarios de "declarar" o "comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria que corresponda" (artículo 48.3 LGT)]; coincidiendo la normativa tributaria general y foral en señalar que "el cambió de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación" (artículo 48,3 LGT); "sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración tributaria hasta tanto se presente la citada declaración tributaria" (artículo 47.3 NFGT de Bizkaia).

Entiende la Diputación Foral de Bizkaia que "el punto más relevante sobre el que existe controversia en el presente procedimiento es la fecha en la que produce sus efectos ante las distintas Administraciones tributarias la modificación del domicilio fiscal realizada por un obligado tributario (...)", y la relevancia que en ello pudiera tener la comunicación formal por el sujeto pasivo a las Administraciones interesadas del cambio de su domicilio fiscal; advirtiendo asimismo la Administración del Estado que la cuestión que origina el presente conflicto se centra en determinar desde cuándo se considera efectivamente realizado el cambio de domicilio que determina el cambio de competencia. Y la discrepancia se concreta, en fin, en la diferente interpretación que las Administraciones efectúan de la inexistencia en el articulado del Concierto Económico de una cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras este no sea objeto de comunicación formal a las Administraciones correspondientes.

Para la Diputación Foral de Bizkaia y para el resto de las Administraciones representadas en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, "el concepto de domicilio fiscal en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se estructura en función de

elementos fácticos cuya concurrencia debe comprobarse en cada supuesto, no existiendo en el articulado del Concierto Económico ninguna exigencia de carácter formal de que esa modificación deba ser objeto de comunicación a las Administraciones correspondientes a los efectos de que despliegue sus efectos".

La Administración del Estado, en cambio, parte de considerar que "el concepto de "domicilio fiscal" a efectos del punto de conexión señalado en el Concierto es el determinado en los artículos 48 de la LGT y 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia", preceptos que naturalmente habrán de interpretarse conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil ["según el sentido propio de sus palabras atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de los mismos"]; y sostiene que "aun admitiendo que la comunicación del domicilio fiscal fuera un elemento no esencial en la determinación del domicilio fiscal, [éste] debe ser comunicado a la Administración tributaria competente a través de la correspondiente declaración tributaria", y sólo producirá efectos para la Administración tributaria a partir del momento de su comunicación.

5.- El problema así planteado presenta una doble dimensión o perspectiva, la sustantiva y la probatoria, y, por lo tanto, su resolución pasa por diferenciar ese mismo doble plano no destacado por las Administraciones enfrentadas, y al que tal vez quiere referirse la del Estado cuando distingue entre el domicilio fiscal "fáctico" y el "jurídico".

Un primer plano, material o sustantivo, que atiende a la realidad y efectividad del domicilio fiscal, en este caso, de ENTIDAD 1; esto es, al lugar en el que la entidad tiene efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Domicilio fiscal que es único, y no múltiple, y en cada caso el que efectivamente es,

dependiendo únicamente de las circunstancias fácticas legalmente determinantes de su fijación; pues como ha venido sosteniendo la Administración del Estado en otros conflictos ya resueltos por esta Junta Arbitral, "el domicilio fiscal es un concepto jurídico que responde a circunstancias de hecho (...); el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva" (Cfr; Resoluciones R14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010 y R 7/2014, de 19 de diciembre, expediente 33/2010. También en otros conflictos la Administración del Estado ha mantenido, con razón, que "el Concierto atribuye la competencia normativa y de inspección a una u otra Administración en función de diversas circunstancias (domicilio fiscal, volumen de operaciones, proporción del volumen de operaciones) que son declaradas por el obligado tributario y que, lógicamente, la Administración Tributaria del Estado (o, en su caso, la Administración Foral correspondiente) puede comprobar"; concluyendo que "es la Ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de la competencia, siendo éste únicamente quien declara las circunstancias en base a las cuales se atribuye" (Cfr; Resolución R17/2012, de 29 de noviembre, expediente 17/2010, Fundamento Segundo).

Un segundo plano, situado en el terreno probatorio, que atiende a la necesidad de las Administraciones tributarias de justificar, como antecedente y presupuesto legitimador de su competencia, el domicilio fiscal de los obligados tributarios cuando este constituya el criterio de atribución o delimitación de competencias entre la Hacienda Estatal y la Foral; debiendo para ello verificar que concurren en su ámbito territorial las circunstancias fácticas determinantes del domicilio fiscal, en este caso, de las personas jurídicas. Pues, como señala el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, el domicilio fiscal en el Concierto Económico "se estructura en función de elementos fácticos cuya

conurrencia debe comprobarse en cada supuesto", precisamente para verificar la realidad y efectividad del domicilio declarado y de los cambios de domicilio fiscal que, en su caso, se produzcan, así como el momento a partir del cual tales cambios deben entenderse producidos. En la perspectiva probatoria el problema no está, pues, en determinar cuándo se produce materialmente el cambio de domicilio fiscal, sino a partir de cuándo las Administraciones afectadas por el cambio de domicilio pueden considerarlo producido.

6.- En el plano sustantivo, el domicilio fiscal es un concepto normativo que en uso de su libertad de configuración el legislador define como "el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria" (artículo 48.1 LGT y artículo 47.1 NFGT de Bizkaia). El Concierto Económico no contiene definición o concepto alguno del domicilio fiscal, al que contempla únicamente desde una perspectiva competencial en cuanto punto de conexión y elemento esencial en el sistema de atribución y reparto territorial del poder tributario y de las competencias de exacción entre la Hacienda Pública estatal y la Administración del Estado y las de los Territorios Históricos del País Vasco. Así se desprende del propio tenor literal de su artículo 43. Cuatro, según el cual "a los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: (...) b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en los 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".

Tanto en el Concierto Económico como en la normativa tributaria estatal (artículo 48.2 LGT) y foral (artículo 47.2 NFGT de Bizkaia), el legislador hace coincidir el domicilio social, es decir, el voluntariamente elegido por la persona jurídica, con el domicilio fiscal; de ahí que "lo propio, lo que debería ser, es que domicilio social y domicilio fiscal coincidieran, puesto que la ubicación del domicilio social resulta trascendente en muchos aspectos, en tanto que incide directamente en la esfera mercantil determinando, por ejemplo, el Registro Mercantil donde corresponde inscribir la sociedad, en el fuero jurisdiccional, relaciones tributarias o la normativa local o autonómica aplicable. En definitiva, el domicilio social de una empresa es el lugar en el que va a centrar su actividad, gestión o administración y que consta en los Estatutos Sociales inscritos en el Registro Mercantil" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, rec. núm. 538/2012, FJ 5º). Pero resulta evidente que la identificación legal del domicilio social con el domicilio fiscal no es incondicionada sino que se supedita a un requisito esencial: que en el domicilio social de la entidad "esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios". De forma que como ha venido reiterando esta Junta Arbitral "[a] la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios (...) [Por ello] la localización del domicilio fiscal (...) (es) un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar". Así se señala, entre otras, en las Resoluciones R4/2009, de 6 de marzo, expediente 5/2008 -confirmada por STS 1341/2010, de 8 de febrero, rec. 191/2009-; R2/2013, de 25 de enero, expediente 02/2010; R3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R4/2013, de 25 de enero, expediente 04/2010; R5/2013, de 22 de febrero, expediente 05/2010; R6/2013, de 22 de febrero, expediente 06/2010

Existe, pues, una preferencia expresa del legislador por el "domicilio efectivo", pues "cuando existe discrepancia entre el domicilio formal [de la entidad) y el lugar en el que realmente desarrolla su actividad, gestión y administración, la normativa fiscal (y la del Concierto Económico) le da preponderancia a esta situación fáctica a los efectos de fijar el domicilio fiscal, con la trascendencia que ello conlleva" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, rec. núm: 538/2012, FJ 5º).

El Tribunal Supremo ha venido resaltando "la importancia que posee la determinación del domicilio fiscal del contribuyente en relación con su situación tributaria", recordando que "las reglas (...) de fijación del domicilio fiscal tienen capital importancia por razones de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, lugar donde deben practicarse las notificaciones, relaciones de los obligados tributarios con los órganos de la Administración tributaria y determinación de la competencia de estos últimos"; naturaleza y trascendencia general que justifica que "las reglas de determinación del domicilio fiscal s[ean] imperativas (...)" (Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010, rec. 86/2009, FJ 4º; y de 5 de mayo de 2014, rec. 256/2012, FJ 4º, entre otras).

Pero importa destacar que, en el ámbito del Concierto Económico, el domicilio fiscal no sólo constituye "el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria" (artículo 48.1 LGT y artículo 47.1 NFGT de Bizkaia), sino que también determina la sujeción y la vinculación del obligado tributario a una u otra de las Haciendas Territoriales concertadas, al ser el domicilio fiscal punto de conexión esencial en el sistema de atribución y distribución competencial diseñado en el Concierto; es decir, en el sistema de reparto territorial del

poder tributario entre la Hacienda Pública del Estado y la de los Territorios Históricos Vascos. Se comprende así que las reglas de determinación del domicilio fiscal sean imperativas y, por lo mismo, indisponibles. De manera que igual que la determinación del domicilio fiscal y, por lo, tanto, de las competencias cuya atribución y ejercicio depende del mismo, resulta indisponible para las Administraciones tributarias habida cuenta que, como la Administración del Estado ha sostenido en otros conflictos, "pretender localizar un domicilio fiscal en función del cuál es la Administración tributaria competente para devolver las cuotas del IVA soportado o para obtener el ingreso de las cuotas de IVA devengado no deja de ser una operativa como poco desleal e interesada económicamente" (Cfr., las Resoluciones R14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010 y R 7/2014, de 19 de diciembre, expediente 32/2010); tampoco puede, por identidad de razón, fiarse la determinación y el ejercicio de las competencias atribuidas en el Concierto Económico al albur del cumplimiento que el obligado tributario decida hacer del deber de comunicar el cambio de su domicilio fiscal, haciéndolas depender, a modo de fuero electivo, de la pura voluntad del interesado. Sin duda alguna "es la Ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de la competencia, siendo éste únicamente quien declara las circunstancias en base a las cuales se atribuye" (Cfr; Resolución R17/2012, de 29 de noviembre, expediente 17/2010, Fundamento Segundo)".

7.- Como queda dicho, las Administraciones enfrentadas coinciden en identificar la normativa aplicable para la resolución de la consulta y del conflicto surgido al tiempo de su resolución (artículo 27 y 43 del Concierto Económico), pero la Administración del Estado pretende interpretar e incluso integrar dichos preceptos del Concierto completándolos con la normativa interna de una y otra Hacienda Territorial, en concreto, con los artículos 48 LGT y 47 NFGT; y con base

en ellos mantiene que "el concepto de "domicilio fiscal" a efectos del punto de conexión señalado en el Concierto, es el determinado en los artículos 48 de la LGT y 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia" que expresamente establecen la "cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal, mientras este no se comuniqua a las Administraciones Tributarias implicadas". "En esencia -como expone en sus alegaciones la DFB- la Administración General del Estado defiende que la modificación del domicilio fiscal instada por un contribuyente y comunicada a ambas Administraciones afectadas, en este caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Foral de Bizkaia, solamente produce sus efectos a partir del momento en que se haya comunicado el mismo a las Administraciones correspondientes mediante la oportuna declaración censal, sin perjuicio de que en algún momento diferente haya concurrido la modificación de los elementos fácticos que dan lugar a la determinación del domicilio fiscal de una entidad (...)".

Con este planteamiento la Administración del Estado elabora un concepto de domicilio fiscal, como punto de conexión del Concierto Económico, a partir de una exigencia normativa no concertada, argumentando que "el domicilio fiscal como criterio delimitador de la competencia entre la Hacienda Estatal y la Foral (...), se constituye como un elemento de hecho conceptuado en base a las circunstancias fácticas que se señalan en el Concierto", pero que "al margen del cumplimiento de dichas circunstancias como *prius habilitador*, hay que tener en cuenta también lo preceptuado por el resto de la normativa referida al domicilio-fiscal, en concreto, la obligación de comunicación del domicilio fiscal a que se refiere el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, y el artículo 47.3 [debe decir, artículo 47.4] de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia". Con base en todo ello

concluye que, aun admitiendo que sea el elemento fáctico el determinante para la regulación del domicilio fiscal, éste "debe ser comunicado a la Administración tributaria competente a través de la correspondiente declaración tributaria", de forma que "el cambio de domicilio producirá efectos para la Administración tributaria a partir del momento en que se haya comunicado el mismo" (Véanse, las resoluciones R12/2015, expediente 30/2014, FD 7º; R8/2015, expediente 33/2014, FD 8º, ambas de 19 de junio de 2015; y R16/2015, de 19 de octubre, expediente 14/2015, Antecedente 3).

Sin embargo, una cosa es que las normas del Concierto se interpreten "de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación las normas tributarias" (artículo 2. Dos del Concierto Económico), teniendo en cuenta, claro está, la remisión que tanto la LGT (artículo 12.1) como la NFGT de Bizkaia (artículo 11.1) efectúa a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil; y otra bien distinta que, como parece entender en este caso la Administración del Estado, sea el Concierto Económico el que deba interpretarse a la luz de normativa tributaria interna de cada Hacienda territorial y, en su caso, integrarse con ella, cuando lo cierto es que el Concierto debe ser interpretado atendiendo fundamentalmente a sus principios, y no conforme a remisiones a normas situadas fuera del ámbito de la concertación.

Y es evidente, por otra parte, como advierte la Diputación Foral de Bizkaia, que "conforme a los parámetros que rigen nuestro Ordenamiento constitucional, no cabe alterar por medio del ejercicio de las propias competencias el alcance de la concertación establecida en el Concierto Económico". No en vano, el legislador estatal se ha cuidado de señalar en el artículo 1.1 de la Ley General Tributaria que "lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las

leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco". Y desde luego que, como señala el órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, entre los criterios previstos en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico: no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no sea comunicado a las Administraciones; pues "del incumplimiento de un deber formal, como es la notificación del cambio de domicilio fiscal, podrían derivarse consecuencias sancionadoras, pero no puede suponer una alteración de la distribución competencial prevista en el Concierto Económico".

8.- El Tribunal Supremo (STS de 5 de junio de 2014, rec. 2572/2012) y la Audiencia Nacional (Sentencias de 21 de mayo de 2012, rec. 364/2011; y de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º) vienen considerando una mera obligación formal la comunicación del cambio de domicilio fiscal por parte del obligado tributario, de modo que su incumplimiento no afecta a la realidad del cambio si este efectivamente se produce; afirmando que "la preferencia por el domicilio efectivo que se deriva del tantas veces citado precepto legal [artículo 48 Ley 58/2003, General Tributaria) no se supedita a su notificación fehaciente a la Administración" (SAN de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º). En efecto, la norma que impone a los obligados tributarios el deber de comunicar el cambio de domicilio fiscal es "una norma de protección de la Administración financiera, dirigida a procurar una gestión tributaria ágil, dispensando a la Administración de la búsqueda del domicilio real del interesado y haciendo recaer la falta de diligencia sobre el interesado que la cometió" (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2001, Rec. núm. 1962/1996, FJ 3º). De ahí que ante la omisión deliberada o negligente por el sujeto pasivo de la obligación de comunicar el cambio de domicilio, nuestro Ordenamiento jurídico no

ordene ni prevea que tal omisión deba ser sufrida por la Administración ni tampoco suplida por ella, llevando a cabo "largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función" (SSTC 133/1986, de 29 de octubre, FJ 4º, y 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2º).

También con relación al artículo 47.4 de la NFGT de Bizkaia tiene reconocido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que "las consecuencias de la falta de comunicación del cambio de domicilio limita la Norma Foral a que a efectos de notificaciones se podrá tener por subsistente el anterior, limitación esta que obedece a que será la Ley del Concierto y las que regulen los distintos tributos y obligaciones tributarias formales las que puedan concretar los efectos sustantivos a que pudiese haber lugar, y limitación que es también coherente con el concepto y finalidad del domicilio que mantiene la propia Norma Foral (...). Por lo demás, la Norma Foral no impone que se mantenga el domicilio anterior en todo caso a efecto de notificaciones sino que faculta que así sea, y esta facultad responde a la doctrina constitucional y jurisprudencia conforme a la cual la Administración habrá de intentar notificar personalmente al obligado en aquellos domicilios que le consten. En el supuesto en estudio la omisión de comunicar la variación del domicilio fiscal no tiene trascendencia sobre el régimen sustantivo del tributo pues, como hemos visto, el cambio origina que automáticamente la exacción compete a la Administración de destino (...)" (Sentencias núm. 561/2012, de 6 de julio, rec.942/2010, FJ 3º, y núm. 325/2014, de 7 de julio, rec. 631/2012, FJ 3º).

Entiende por todo ello esta Junta Arbitral que "la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna

cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas; de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias" (Resoluciones R8/2015 y R12/2015, de 19 de octubre); sin perjuicio de la relevancia que, a efectos probatorios, tenga para las Administraciones interesadas la comunicación del domicilio fiscal o del cambio del mismo efectuada por el obligado tributario en la declaración censal o en cualquiera de las declaraciones que presente en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios (Cfr; Resolución R3/2016, de 12 de abril, Fundamento Séptimo).

9.- En efecto, desde la perspectiva probatoria, no hay que perder de vista que siendo la competencia presupuesto y requisito esencial para la validez y legalidad de los actos (recayendo sobre la Administración la carga indeclinable de probar que concurre en cada caso el presupuesto de hecho que le habilita para ejercer la legalmente atribuida), cuando el domicilio fiscal constituya punto de conexión y criterio de atribución de competencias en el ámbito del Concierto Económico la Administración tributaria que se considere competente deberá justificar el ejercicio de su competencia acreditando en cada supuesto la concurrencia de los elementos fácticos determinantes del domicilio fiscal, en este caso, de las personas jurídicas; esto es, el lugar donde "esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios". Pero como las Administraciones desconocen, en principio, el lugar donde efectivamente concurren las circunstancias fácticas determinantes del domicilio fiscal del obligado tributario, el legislador, "dispensando a la Administración de la búsqueda del domicilio real del interesado", le

impone a éste una obligación formal de información consistente en declarar o comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda (artículo 48.3 Ley 58/2003, General Tributaria y artículo 47.3 NFGT de Bizkaia). En el ámbito del Concierto Económico, se impone a "los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades (...) [y a] los establecimientos permanentes de entidades no residentes (...) [la obligación de comunicar] a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto" (artículo 43. Cinco).

Resulta, pues, que la Administración tributaria conoce, en principio, el domicilio fiscal del obligado tributario gracias y a través de la declaración o comunicación que este hace de su domicilio social y, en principio, la Administración habrá de estar y pasar por el domicilio declarado, no sólo por el principio de buena fe que rige las relaciones de las Administraciones públicas con los ciudadanos (artículo 3.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre), y que induce a presumir que estos cumplen correcta y legalmente sus obligaciones legales, sino también por la presunción legal de certeza y veracidad de los datos de hecho contenidos en cualquiera de las declaraciones tributarias presentadas por los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes (artículo 108.4 LGT y artículo 106.4 NFGT de Bizkaia); o, en fin, por la propia presunción legal de coincidencia del domicilio fiscal con el domicilio social declarado que obliga a considerar, salvo prueba en contrario, que es en el domicilio social de la entidad donde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios .

Pero nada de lo anterior autoriza a concluir que, en el ámbito del Concierto Económico, a la comunicación formal del domicilio fiscal o del cambio del mismo deba atribuírsele una suerte de eficacia constitutiva,

como si la concurrencia de las circunstancias fácticas determinantes de su localización fuera un requisito legal necesario (*"prius habilitador"*, en los términos de la Administración del Estado), pero insuficiente para la eficacia del domicilio fiscal o del cambio del mismo, condicionada uno y otro a su comunicación formal a la Administración correspondiente.

Nada cuesta comprobar que "a los efectos del (...) Concierto Económico", los elementos fácticos necesarios y suficientes para determinar el domicilio fiscal como punto de conexión para el reparto competencia, son los establecidos en su artículo 43. Cuatro, sin que exista fundamento o razón jurídica alguna para interpretar que la eficacia del domicilio fiscal o del cambio del mismo deba diferirse al momento de cumplimiento de la obligación de comunicación que para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los establecimientos permanentes de entidades no residentes, se impone en el apartado Cinco del mismo artículo, o de las obligaciones de comunicación previstas en la normativa tributaria de las respectivas Haciendas Territoriales (LGT, NFGT y disposiciones de desarrollo); y parece razonable entender que si el Concierto Económico hubiera querido atribuirle a la comunicación del cambio de domicilio fiscal los efectos que pretende la Administración del Estado, lo hubiera establecido así expresamente.

En definitiva, el domicilio fiscal es único y en cada caso el que efectivamente es, dependiendo de las circunstancias fácticas determinantes de su fijación, sin que su realidad y efectividad se condicione a su comunicación, formal a la Administración o Administraciones interesadas, que no sólo podrán comprobar la veracidad o realidad del que se venía declarando sin aguardar a que el obligado tributario les comunique el cambio, sino que también podrán comprobar la efectividad del cambio de domicilio fiscal comunicado y

acordar su retroacción, fijando el momento del pasado a partir del cual surte efecto dicho cambio y que no puede ser otro que aquél en el que concurren las circunstancias y los elementos fácticos que determinan el nuevo domicilio; teniendo reconocido esta Junta Arbitral que "la retroacción del cambio de 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" (Resoluciones R16/2012, de 29 de noviembre, expediente 24/2010, FD 3º; R18/2012, de 27 de diciembre, expediente 19/2010; FD 8º).

10.- No puede perderse de vista, en fin, que es el propio Concierto Económico el que prevé que cuando "las personas físicas residentes en territorio común o foral (...) pas[en] a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando esta actúe como punto de conexión, a partir de este momento" (artículo 43. Siete); habiendo mantenido el Tribunal Supremo que "una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio" (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2011, rec. núm. 538/2009, FJ 4º).

En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo este "un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba

incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia «neta» resultante lo que determina el importe de «exacción» respecto al que sería competente cada Administración" (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2011, rec. núm. 538/2009, FJ 4°).

En el ámbito del Concierto Económico, pues, las Administraciones tributarias no están condicionadas en el ejercicio de sus competencias a la comunicación que el sujeto pasivo haga de su domicilio fiscal o del cambio del mismo. El domicilio fiscal es el que es desde el momento en que se producen las circunstancias fácticas que lo determinan, y deja de serlo a partir de que tales circunstancias se producen en otro lugar; y es la concurrencia de tales circunstancias la que determina el momento del comienzo o del cese de la competencia para la exacción de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal como punto de conexión para la atribución o distribución de competencias.

Ahora bien, en el terreno probatorio, en virtud de la presunción legal de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las declaraciones tributarias (entre ellas, la declaración censal del domicilio fiscal), las Administraciones deberán dar por cierto y estar al domicilio fiscal declarado, pero nada impide que si dudan de su realidad y efectividad, o si consideran que concurre el supuesto de hecho constitutivo de un cambio de domicilio fiscal no existiendo la comunicación preceptiva del obligado tributario, puedan iniciar las actuaciones de comprobación que correspondan para rectificar el domicilio fiscal y/o modificar (anticipándolo o difiriéndolo) el momento del cambio de domicilio. De modo que, como sostiene con razón la

Administración del Estado, sólo destruyendo la presunción de certeza de la declaración podrá desvirtuarse mala eficacia del domicilio fiscal declarado, aportando la prueba en contrario a través de los procedimientos y formas legalmente establecidos. ·

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- La determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas, de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias; sin perjuicio de la relevancia que, a efectos probatorios, tenga para las Administraciones interesadas la comunicación del domicilio fiscal o del cambio del mismo efectuada por el obligado tributario en la declaración censal o en cualquiera de las declaraciones que presente en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios.

2º.- La terminación y el archivo de las actuaciones.

3º.- Notificar el presente Acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y a las Administraciones comparecidas en este

procedimiento (la Administración del Estado, la Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de Gipuzkoa).