

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ060456

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 5 de noviembre de 2015

Vocalía 3.<sup>a</sup>

R.G. 7143/2012

**SUMARIO:**

**Regímenes especiales por razón del territorio. Haciendas forales. País Vasco. El obligado tributario. Domicilio fiscal. Cambio de domicilio.** En el supuesto aquí planteado, cuya controversia se refiere a la posible falta de competencia para desarrollar la comprobación inspectora por parte de los órganos del Estado, no se puede predicar la nulidad de pleno derecho, dado que la posible incompetencia territorial que finalmente pudiera resultar del procedimiento previsto en el Concierto Económico en ningún caso sería manifiesta. No apreciándose, por tanto, la nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras desarrolladas ni del acto administrativo de liquidación, y no habiéndose producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, al haberse producido la interrupción de dicho plazo con la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, al amparo de lo dispuesto en el art. 68 de la Ley 58/2003 (LGT), se considera ajustada a derecho la resolución del Tribunal Regional impugnada que ordenaba la anulación de la liquidación con retroacción de actuaciones a fin de que se notificase a la Hacienda Foral de Gipuzkoa la decisión de la AEAT sobre la ineficacia del cambio de domicilio fiscal de Sevilla a Gipuzkoa para que pueda aquélla dar o no su conformidad a dicha decisión. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 12/2002 (Concierto Económico con País Vasco), arts. 19, 43, 65, 66 y 67.

Ley 58/2003 (LGT), art. 68.

En la Villa de Madrid, en fecha 5 de noviembre de 2015, visto el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesto por **Don Ax** en representación de **MSI, SL**, NIF ..., en calidad de sucesora universal de **A, S.L.**, NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco en fecha 28 de septiembre de 2012, recaída en las reclamaciones número 48/628/09 y acumulada 48/629/09, interpuestas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Jefa de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el País Vasco de fecha 26 de septiembre de 2009 y el acuerdo de imposición de sanción subyacente, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De la documentación obrante en el expediente administrativo se desprenden los hechos siguientes:

1.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se desarrollaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el obligado tributario **A, S.L.**, con NIF .... Las actuaciones se iniciaron y desarrollaron con la entidad **MSI, SL**, en su calidad de sucesora universal de aquella sociedad. Las actuaciones, de alcance general, se iniciaron el día 14 de noviembre de 2008 refiriéndose al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.

2.- El obligado tributario no ejercía actividad económica alguna en el período impositivo comprobado, por lo que no se exhibieron a la Inspección ni los libros ni los registros exigidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, habiéndose comprobado exclusivamente las partidas contenidas en el balance de situación de la entidad **A, S.L.** cerrado a 31 de diciembre de 2003 que sirvió de base para la operación de fusión a la que nos referiremos más adelante. Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras el obligado tributario no había presentado autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio comprobado ni ante la AEAT ni ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

3.- En Junta Universal de Accionistas de fecha 1 de septiembre de 2003, elevada a pública en escritura de la misma fecha (inscrita en el Registro el 5 de noviembre de 2003) se trasladó el domicilio social de la entidad desde Alcalá de Guadaira (Sevilla) a San Sebastián (Gipuzkoa). Dicho cambio de domicilio se comunicó a la AEAT

mediante la presentación de declaración censal modelo 036 en fecha 27 de noviembre de 2003. En la misma Junta de Accionistas se nombró administrador único de la entidad a **Don Ax**.

4.- La entidad **MSI, S.L.** llegó a ser accionista único de **A, S.L.** a través de dos operaciones:

\* De acuerdo con escritura pública de compraventa de participaciones de fecha 1 de septiembre de 2003, otorgada ante el notario de Sevilla Don Ay, con número de protocolo 2.059, las entidades **PDSI, S.L.** y **MSI, S.L.** adquirieron cada una el 50% de la totalidad de acciones de **A, S.L.** (14.000 participaciones).

\* De acuerdo con escritura pública de fecha 20 de febrero de 2004, otorgada ante el notario de San Sebastián Don Dx, con número de protocolo 626, se amplió el capital social de la entidad **MSI, S.L.** en 825.265 euros mediante la emisión de 825.265 participaciones de un euro de valor nominal, que fueron suscritas por la sociedad ISF, S.L. (antes PDSI, S.L.) mediante la aportación no dineraria de 7.000 participaciones de la sociedad **A, S.L.**

5.- En sendas Juntas Generales de Accionistas celebradas el 1 de marzo de 2004, tanto de **A, S.L.** como de **MSI, S.L.**, se acordó la fusión impropia por absorción de **A, S.L.** realizada por **MSI, S.L.**, fijándose como fecha de retroacción contable el 1 de enero de 2004. La escritura pública de fusión es de fecha 7 de abril de 2004, inscrita en el Registro Mercantil de Gipuzkoa el siguiente 28 de abril, siendo la fecha de presentación de la documentación en el registro el 22 de abril de 2004.

6.- Por los hechos descritos anteriormente, la entidad **A, S.L.** se extinguió como persona jurídica con efectos desde el 22 de abril de 2004, antes, por tanto, del transcurso del plazo de un año desde que se comunicó el cambio de domicilio fiscal a la Administración.

7.- La Inspección manifiesta que, según los antecedentes obrantes en las bases de datos de la AEAT, la entidad **A, S.L.** no había ejercido actividad económica alguna al menos a partir del ejercicio 2000. Señala que las declaraciones que presentó por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2000 y 2002 la presentaban inactiva con base imponible negativa y en la correspondiente a 2001 únicamente se reconocían ingresos procedentes de la venta de fincas que tenía en su activo. La declaración de 2003 se presentó en la Hacienda Foral de Gipuzkoa pero no consta la imputación de ninguna compra o venta a través de la declaración modelo 347. Por tanto, la Inspección concluye que se trata de una sociedad que se disuelve antes de transcurrir un año desde su cambio de domicilio y que no ejercía actividad económica alguna ya desde antes del traslado, por lo que deja sin efecto el cambio de domicilio y se declara competente para la comprobación inspectora del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2004 pues su domicilio anterior estaba situado en territorio común, concretamente en ... (Sevilla). Habida cuenta de que el obligado tributario se extinguió, desapareciendo como persona jurídica, las actuaciones se extendieron y ultimaron con su sucesora **MSI, S.L.**, con domicilio fiscal en Gipuzkoa, resultando, según se indica en el acuerdo, competente territorialmente la AEAT del País Vasco.

8.- Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, el día 5 de mayo de 2009 se incoó acta de disconformidad, modelo A02 número de referencia ..., por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 que concluye con la no aplicación del régimen especial de diferimiento en la fusión por absorción de **A, S.L.** por **MSI, S.L.**, por considerar la Inspección que no concurren motivos económicos válidos, lo que obliga a aplicar el régimen general del Impuesto y a gravar las plusvalías puestas de manifiesto en la transmisión de activos a favor de **MSI, S.L.** La plusvalía a integrar en la base imponible de **A, S.L.** con motivo de la transmisión en la fusión asciende a 1.581.430,06 euros. Dicha plusvalía se corresponde con la base imponible del período comprobado, en ausencia de otras operaciones. Del acta resulta una cuota a ingresar de 548.992,93 euros y unos intereses de demora de 144.347,53 euros.

9.- Presentadas alegaciones por la interesada, en fecha 26 de junio de 2009 la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dictó acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2004 confirmando la propuesta contenida en el acta y resultando una cantidad a ingresar de 694.092,51 euros, de los que 548.992,93 euros correspondían a cuota y 145.099,58 euros a intereses de demora, que fue notificado en esa misma fecha.

10.- También en fecha 26 de junio de 2009, y derivado del acuerdo de liquidación señalado en el apartado anterior, se dictó por parte de la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco acuerdo de imposición de sanción número A23-..., por la infracción tipificada en el artículo 79.a de la Ley 230/1963 y en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) cuyo importe ascendía a 274.496,47 euros y que fue notificado a la interesada ese mismo día.

## **Segundo.**

Disconforme con dichos acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, la interesada promovió frente a los mismos sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, que fueron tramitadas bajo los números R.G.: 48/628/09 y 48/629/09, respectivamente, realizando, en el momento procesal oportuno, las correspondientes alegaciones.

## **Tercero.**

El 28 de septiembre de 2012 el Tribunal Regional del País Vasco dictó resolución en primera instancia, estimando en parte las reclamaciones, anulando el acuerdo de liquidación impugnado así como el acuerdo sancionador conexo, ordenando la retroacción de actuaciones a fin de que se notificase a la Hacienda Foral de Gipuzkoa la decisión de la AEAT sobre la ineficacia del cambio de domicilio fiscal de Sevilla a Gipuzkoa para que pueda aquélla dar o no su conformidad a dicha decisión. Dicha resolución fue notificada al interesado el 11 de octubre de 2012.

#### **Cuarto.**

Frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, **MSI, S.L.**, en calidad de sucesora universal de la sociedad **A, S.L.**, ha promovido en fecha 9 de noviembre de 2012 el presente recurso de alzada ante este Tribunal Central, manifestando su disconformidad con aquélla y alegando, en síntesis, la nulidad de pleno derecho del acto objeto de reclamación económico-administrativa al haber sido dictado por un órgano manifiestamente incompetente para ello, prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido en relación con el cambio de domicilio. La recurrente señala que, en virtud del artículo 19 de la Ley 12/2002 por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, dado que el volumen de operaciones de **A, S.L.** en el año 2003 fue inferior a 6 millones de euros, la Administración competente para la inspección del ejercicio 2004 era el Territorio Foral y no la AEAT. Añade que la Inspección de la AEAT, sin planteamiento alguno de conflicto, a punto de producirse la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2004, inicia de manera unilateral las actuaciones de comprobación e investigación, pretendiendo interrumpir el plazo de prescripción, igualmente, de manera unilateral.

La interesada concluye señalando que, de considerar que el acto de liquidación es anulable y permitir la retroacción de actuaciones, como ha hecho el Tribunal Regional, se estaría posibilitando que el acto de comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación tuviese efecto interruptivo de la prescripción y, al ejecutar la resolución del mismo, se pueda continuar con un procedimiento, el del artículo 43.Nueve del Concierto Económico, en el que la Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa no está en igualdad, puesto que para ella, según señala, el ejercicio está prescrito.

#### **Quinto.**

Posteriormente, mediante escrito dirigido a este Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 31 de octubre de 2014, la parte actora complementó el recurso de alzada planteado, subsanando la súplica del recurso interpuesto en fecha 9 de noviembre de 2012 al haber omitido, por error, la parte fundamental de la misma.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 241 de la LGT, planteándose como principal cuestión a resolver la relativa a si se ha seguido o no el procedimiento legalmente establecido en las actuaciones inspectoras desarrolladas por la Inspección de Tributos del Estado respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.

#### **Segundo.**

En relación con dicha cuestión, ha de recordarse que fue la AEAT del País Vasco quien inició las actuaciones inspectoras mediante comunicación notificada el 14 de noviembre de 2008, actuaciones referidas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.

Es cuestión pacífica que A S.L. había acordado trasladar su domicilio fiscal desde ... (Sevilla) a territorio foral de Gipuzkoa (San Sebastián) en escritura pública de 1 de septiembre de 2003 (inscrita en el Registro Mercantil el 5 de noviembre siguiente) y que el 27 de noviembre de 2003 presentó declaración censal modelo 036 en la Administración tributaria comunicando el cambio de domicilio.

De conformidad con el artículo 19 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en vigor desde el 1 de enero de 2002), la inspección del Impuesto sobre Sociedades se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco, correspondiendo, no obstante, a la Administración del Estado la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6

millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones.

Es un dato no controvertido que el volumen de operaciones de **A, S.L.** en el año 2003 fue inferior a 6 millones de euros. Por lo tanto, estando domiciliada la entidad en el País Vasco desde ese ejercicio y siendo su volumen de operaciones en 2003 inferior a 6 millones de euros, forzoso es concluir que la competencia para realizar las actuaciones inspectoras correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 correspondería a la Hacienda Foral de Guipúzcoa, a menos que el cambio de domicilio fiscal desde Sevilla a Gipuzkoa comunicado a la Administración tributaria el 27 de noviembre de 2003 fuese ineficaz, cosa que defiende precisamente la Inspección del Estado. En efecto, la Inspección no acepta el cambio de domicilio fiscal porque, según indica, el caso estudiado encaja en el supuesto contemplado en el artículo 43.Ocho de la Ley 12/2002, que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que establece que *"Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad"*, razón por la cual sostiene que la competencia inspectora para comprobar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 corresponde a la AEAT y, habida cuenta de que el obligado tributario se extinguió y disolvió, desapareciendo como persona jurídica, las actuaciones deben entenderse con su sucesora con domicilio fiscal en Gipuzkoa, de donde se concluye la competencia territorial de la AEAT del País Vasco.

Con independencia de la conclusión que pudiera extraerse finalmente sobre cuál era la Administración tributaria competente para inspeccionar el período 2004 del Impuesto sobre Sociedades, es prioritario analizar si la Inspección de Tributos del Estado al arrogarse la competencia sobre la inspección del obligado tributario respetó el procedimiento legalmente establecido.

Lo cierto es que cuando la AEAT del País Vasco inició la comprobación inspectora del período impositivo 2004 del Impuesto sobre Sociedades ya había tomado la decisión de que el domicilio fiscal de la entidad continuaba estando en territorio común, pese al cambio a efectos censales desde el 27 de noviembre de 2003, por aplicación de la presunción contenida en el artículo 43.Ocho de la Ley del Concierto Económico con el País Vasco en cuya virtud no surtía efecto el traslado de domicilio a territorio foral.

Dispone el artículo 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en vigor desde el 1 de enero de 2002), lo siguiente:

*"Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal*

*(...)*

*Cuatro. 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 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.*

*Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto (...)*

*Seis. 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.*

*(...)*

*Ocho. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.*

*Nueve. 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."*

Asimismo, el Concierto en sus artículo 65, 66 y 67, regula la Junta Arbitral, disponiendo lo siguiente:

*"Artículo 65. Composición.*

*Uno. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública.*

*Dos. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años, sin que a su conclusión puedan ser reelegidos en el cargo salvo que hubieren permanecido en éste por un período inferior a tres años.*

*Tres. En caso de producirse una vacante, será cubierta siguiendo el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado por el período de mandato que restaba al que sustituye.*

*Cuatro. Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística."*

*"Artículo 66. Funciones.*

*Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:*

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

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

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

*Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.*

*Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados."*

*"Artículo 67. Acuerdos de la Junta Arbitral.*

*La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución.*

*Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo."*

Es doctrina de este Tribunal Central manifestada, entre otras, en sus resoluciones de 9 de julio de 2009 (R.G.: 6899/08 y 6972/08) y de 1 de junio de 2010 (R.G.: 3630/09) que la presunción del artículo 43.Ocho de la Ley 12/2002, del Concierto Económico con el País Vasco no opera ope legis ni puede materializarse en un acuerdo unilateral. Como en los demás casos regulados por la Ley, ha de seguirse el procedimiento establecido y, en caso de discrepancia, acudir a la Junta Arbitral. Dispone, en efecto, la resolución de 1 de junio de 2010 lo siguiente:

**SEGUNDO:** Alega en primer término la reclamante, como ya lo hizo ante la Inspección, la incompetencia de la Administración del Estado para inspeccionar el Impuesto de Sociedades de 2003 dado que en tal ejercicio XXX cambió su domicilio fiscal a Guipúzcoa.

De conformidad con el art. 19 de la Ley 12/02 que aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en vigor desde el 1-1-02) la inspección del Impuesto sobre Sociedades se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco, correspondiendo no obstante a la Administración del Estado la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones € y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75% o más de su volumen de operaciones.

En principio, dado el volumen de operaciones de XXX inferior a 6.000.000 € en 2002, la inspección del impuesto correspondería a la hacienda foral si su domicilio fiscal radicara efectivamente en Guipúzcoa.

El art. 43 Cuatro de la Ley 12/02, en términos paralelos a los del art. 8.4 de la Ley 43/95 y del art. 2 de la Norma Foral 7/96, establece:

*“A los efectos del presente Concierto Económico se entenderá 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 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.”*

Y conforme al art. 43.Ocho de la misma Ley 12/02: *“Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.”*

Disponiendo finalmente el art. 43.Nueve de la referida Ley 12/02: *“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”.*

Pues bien, partiendo de dicha normativa y acerca de la posibilidad o imposibilidad de que una de las dos Administraciones (Estatad y Foral) puedan actuar unilateralmente en cuanto a la determinación del domicilio fiscal de una entidad aplicando al respecto la presunción contenida en el artículo 43.Ocho de la Ley 12/02 ya se ha pronunciado este Tribunal en su resolución de 09-07-2009 (RG 6899/08) dictada como consecuencia de recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT. Señalaba el TEAR en la resolución objeto de dicha alzada que no era posible una declaración unilateral de domicilio “ope legis” en los casos en que una de las Administraciones (Estatad o Foral) considerase concurrente la presunción contenida en el artículo 43.Ocho de la Ley 12/02. Por el contrario, la postura al respecto del Director era considerar que “La atribución de competencias establecida en el artículo 43.8 de la Ley 12/2002 del Concierto Económico no obliga al planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral”. Concluía este Tribunal respecto de dicha cuestión, previa reproducción de la normativa aplicable, lo siguiente:

*“El art. 43.Ocho de la Ley 12/2002 contiene una norma que se apoya sobre una circunstancia de hecho: el cese en la actividad. Exactamente igual sucede en los demás casos relativos al domicilio, pues la determinación del domicilio fiscal exige examinar y comprobar dónde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios o, en su caso, el mayor valor del inmovilizado.*

*Por tanto, no es una hipótesis especial, sino sólo en el sentido de que introduce una presunción “iuris tantum” relacionada con la circunstancia de la inactividad o el cese en la actividad. Parece claro que en todos los casos lo que hace la ley es suministrar criterios para fijar el establecimiento de un punto de conexión con el fin de determinar dónde radica el domicilio fiscal, bien como consecuencia de un cambio que se impone por la norma (porque comprobadas las circunstancias de hecho la consecuencia sobre el domicilio fiscal es ineludible), bien como consecuencia de un cambio que la norma desconoce y presume, salvo prueba en contrario, que no se ha producido.*

*No se aprecia que exista diferencia sustancial entre unos y otros casos, más allá de la presunción aludida; lo cual es particularmente claro si se considera que la consecuencia de entender “no producido un cambio de domicilio fiscal”, si bien para una de las Administraciones concernidas significa mantener el “statu quo”, para la otra se traduce en un cambio de domicilio que dejaría fuera de su jurisdicción fiscal a la persona jurídica de que se*

tratase. Y ello, decidido unilateralmente por la primera. Se trata, en definitiva, de una discrepancia entre Administraciones en torno a la domiciliación.

Pues bien, la finalidad de las normas de la Ley relativas a la resolución de los conflictos sobre domiciliación de los contribuyentes es excluir en esta materia las resoluciones unilaterales, tanto de la Administración estatal, como de la foral. Garantizando el sistema del Concierto Económico, en interés de la seguridad jurídica de los contribuyentes, una solución a estas discrepancias que vincule por igual a ambas Administraciones a través de la composición de la Junta Arbitral y, por ende, la imperatividad de acudir a la misma en caso de discrepancia, la seguridad jurídica se ve truncada totalmente si una de las Administraciones, unilateralmente, decide sustituir a dicha Junta Arbitral asumiendo sus competencias. La norma es muy clara: Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral. Una y otra han de acudir, en caso de discrepancia, al órgano de conflictos, es decir, a la Junta Arbitral prevista en la propia Ley. Y esto, en cualquiera de las hipótesis previstas en la norma: ninguna queda al margen y por ello para ninguna se prevé un procedimiento distinto, atribuido a la sola competencia de una de las Administraciones, que no tendría razón de ser y supondría desconocer el carácter bilateral que la Ley ha establecido en la regulación de estas materias. La normativa prevé un cauce específico en caso de discrepancia entre ambas Administraciones, cauce que se establece imperativamente, disponiéndose que dichas discrepancias serán resueltas, previa audiencia de los interesados, por la Junta Arbitral.

En definitiva, el supuesto es similar al del art. 43.Siete de la propia Ley: cuando se considere “que no ha existido cambio de residencia” de las personas físicas por darse las circunstancias al que el mismo se refiere. Obviamente, tampoco caben aquí resoluciones unilaterales, salvo que se haga inoperante el mecanismo arbitral previsto en la Ley. Y ello no supone, como señala el Director del Departamento de Inspección, que se vacíe de contenido el artículo 43.Ocho del Concierto Económico. Si el supuesto de hecho queda acreditado-y ambas Administraciones están de acuerdo en dicha acreditación-, operará inmediatamente la presunción “iuris tantum”. Pero si existe discrepancia entre ambas Administraciones en cuanto a la concurrencia o no de dicho supuesto de hecho, al no existir tal acreditación, la presunción no puede operar, en tanto en cuanto no se resuelva previamente la discrepancia entre ambas Administraciones. Y, como se ha señalado ya, al tratarse de una discrepancia respecto a la domiciliación, deberá ser resuelta por la Junta Arbitral.

En conclusión, no parece que sea posible resolver unilateralmente sobre la cuestión, de manera que se coloque a la otra Administración ante un hecho consumado y sea ésta la que tenga que oponerse a un acuerdo ya dictado, cuando la razón de ser de la Junta Arbitral es que se instituye, entre otras cosas, para “resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes” (artículo 66.1.c).

Así, pues, cuando la Administración del Estado, “por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio común o en territorio foral y alguna de las Diputaciones Forales discrepe (art. 10.d) (...), habrá de promover el conflicto y seguir el procedimiento, sometiéndolo a la resolución de la Junta Arbitral. (Por supuesto, lo mismo sería si fuese la Administración foral la que tomase la iniciativa: art. 11.d). Y será en esa sede, por supuesto, donde habrán de examinarse las razones de unos y otros, sobre lo que este Tribunal nada puede decir”.

En consecuencia, la decisión de la Inspección de Tributos del Estado de aplicar la presunción del artículo 43.Ocho de la Ley 12/2002 y resolver unilateralmente sobre el cambio de domicilio fiscal, no se ajustó a Derecho.

Dicho esto, se debe indicar también, que la decisión de la Administración estatal no se ajustara a Derecho no conlleva la nulidad de pleno derecho de todas las actuaciones desarrolladas en el procedimiento inspector. Así lo ha señalado expresamente este Tribunal Central en su reciente resolución de 8 de enero de 2015 (R.G.: 7040/12), que reproducimos a continuación en lo que aquí interesa:

“Ahora bien, que la decisión de la Administración estatal no se ajustara a derecho no conlleva la nulidad de pleno derecho de todas las actuaciones desarrolladas en el procedimiento inspector. La controversia suscitada en el expediente se refiere a una posible falta de competencia para desarrollar la comprobación inspectora por parte de los órganos del Estado, lo cual apunta a que de existir nulidad del acto administrativo de liquidación lo sería por haberse dictado por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992. Mas la posible incompetencia, en este caso territorial, que pudiera finalmente resultar del procedimiento previsto en el Concierto Económico, en ningún caso sería manifiesta, -en el sentido señalado por la jurisprudencia de “clara e incontrovertida”, esto es, que no precise de una labor previa de interpretación jurídica-, si se tiene presente, por un lado, que la decisión de denegar el cambio de domicilio no fue sobrevenida, sino que ya había sido tomada al tiempo de iniciarse las actuaciones inspectoras y, por otro, que ha sido necesario un trabajo interpretativo por parte de este Tribunal Central, puesto de manifiesto en resoluciones como las citadas anteriormente, para finalmente concluir que la presunción del artículo 43.8 de la Ley 12/2002 no opera ope legis ni puede materializarse en un acuerdo unilateral. A ello habría que añadir también las dudas que ha venido suscitando la aplicación de la presunción del artículo 43.8 de la Ley

*12/2002, en supuestos como el analizado en que el cese de la actividad de la entidad que traslada su domicilio fiscal tiene lugar como consecuencia de su absorción por otra en un proceso de fusión; la disparidad en la interpretación del citado precepto en un caso análogo al contemplado en el presente recurso se pone de manifiesto en el hecho de que la Junta Arbitral en su Resolución R 5/2012 de 30 de marzo de 2012 no sólo considera que el artículo 43.8 de la Ley 12/2002 se refiere al supuesto de que sea la actividad misma de la entidad la que termine y no a aquellos otros en los que la actividad continúe bajo otra titularidad, en tanto que el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de mayo de 2013 (recurso contencioso administrativo nº 391/2012) ha establecido el criterio (reiterado en la posterior de 22 de mayo de 2013, recurso contencioso administrativo nº 433/2012) de que el cese en la actividad a que se refiere dicho precepto debe entenderse referido a la persona jurídica, no a la actividad empresarial desarrollada.*

*No apreciándose, por tanto, la nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras desarrolladas ni del acto administrativo de liquidación, se considera ajustada a derecho la resolución del TEAR impugnada que ordenaba la anulación de la liquidación con retroacción de actuaciones a fin de que se notifique a la Hacienda Foral de Guipúzcoa la decisión de la AEAT sobre la ineficacia del cambio de domicilio fiscal de Madrid a Guipúzcoa para que pueda aquélla dar o no su conformidad a dicha decisión, sin que proceda, en consecuencia, entrar a analizar las restantes alegaciones del recurrente" (El subrayado es nuestro).*

Por tanto, en el supuesto ahora planteado, cuya controversia se refiere también a la posible falta de competencia para desarrollar la comprobación inspectora por parte de los órganos del Estado, no se puede predicar la nulidad de pleno derecho, dado que la posible incompetencia territorial que finalmente pudiera resultar del procedimiento previsto en el Concierto Económico en ningún caso sería manifiesta. No apreciándose, por tanto, la nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras desarrolladas ni del acto administrativo de liquidación, y no habiéndose producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, al haberse producido la interrupción de dicho plazo con la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68 de la LGT, se considera ajustada a derecho la resolución del Tribunal Regional impugnada que ordenaba la anulación de la liquidación con retroacción de actuaciones a fin de que se notificase a la Hacienda Foral de Gipuzkoa la decisión de la AEAT sobre la ineficacia del cambio de domicilio fiscal de Sevilla a Gipuzkoa para que pueda aquélla dar o no su conformidad a dicha decisión, sin que proceda, en consecuencia, entrar a analizar en dicha vía las restantes alegaciones de la recurrente.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número 7143/12,

**ACUERDA:**

DESESTIMARLO, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.