

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072823

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de marzo de 2019

Vocalía 3.^a

R.G. 2406/2017

SUMARIO:

El obligado tributario. Domicilio fiscal. Cambio de domicilio. *Fecha de eficacia de la rectificación de oficio del domicilio fiscal.* En primer lugar, los efectos de un acuerdo por el que se rectifica de oficio el domicilio fiscal únicamente cabe fijarlos con relación a una fecha concreta, determinada, y no por referencia a uno u otro ejercicio fiscal de cualquiera de las figuras impositivas que conforman nuestro sistema tributario. Por otro lado, los acuerdos de rectificación del domicilio fiscal declarado comprueban el cumplimiento de una obligación formal -«comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria», art. 48.3 de la Ley 58/2003 (LGT)-, por lo que tal obligación prescribe en los términos del art. 70.1 de la misma Ley 58/2003 (LGT), es decir, cuando lo hagan las obligaciones materiales para las que vaya a surtir efectos. Podrá modificarse válidamente, por tanto, el domicilio fiscal, con efectos para todas las obligaciones materiales no prescritas. Por último, dicho acuerdo de rectificación del domicilio fiscal sólo puede oponerse al contribuyente desde que se le notifica, por lo que sólo proyectará sus efectos jurídicos en las obligaciones tributarias materiales que no hubieran prescrito en dicha fecha. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29, 48, 66, 67, 68, 70, 105, 114, 115, 198 y 214.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 17 y 148.

Código Civil, art. 1.214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 57.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra Acuerdo de Resolución de Expediente de Rectificación de Oficio del Domicilio Fiscal dictado por la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 16/05/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 20/04/2017 contra Acuerdo de Resolución de Expediente de Rectificación de Oficio del Domicilio Fiscal dictado por la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, notificado a la entidad el 21 de marzo de 2017.

Segundo.

Los datos más relevantes del expediente son:

El 14 de febrero de 2017 la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dicta propuesta de inicio de expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de la entidad **XY, S.L.**, declarado en Bilbao (Bizkaia), ... para su traslado a la calle ..., de a (Madrid).

Según la referida propuesta,

PRIMERO. A la vista de los datos y motivos obrantes en los referidos informes, hay razones suficientes para poder entender que el domicilio fiscal del citado contribuyente tributario pueda ser objeto de rectificación de oficio por la Administración Tributaria al amparo de lo establecido en el art. 43.Nueve del Concierto Económico.

SEGUNDO. Según lo previsto en el art. 43.Nueve del Concierto Económico, la notificación al obligado es posterior al previo acuerdo entre las Administraciones Foral y Común, y por tanto los informes previos forman parte del propio procedimiento y son una garantía para el obligado de que no se tramiten expedientes carentes de fundamento.

...

ACUERDO

1.- INICIAR el referido expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de la sociedad **XY, S.L**, NIF ... para su traslado a la calle ..., de a, (Madrid).

2.- INCORPORAR al presente procedimiento los citados informes de la Subdirección de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia, Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de Madrid y la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Bizkaia, a fin de que el obligado pueda tomar vista de ellos en el trámite de audiencia.

3.- PROPONER LA RESOLUCIÓN acordando el cambio de domicilio fiscal a la calle ..., de a, (Madrid), con efectos retroactivos desde el 1 de septiembre de 2003

Los informes a que hace referencia la propuesta indicada son:

1) INFORME **12AF 2016/...** emitido por la Subdirección de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia el 25 de agosto de 2016 en el que se recoge lo siguiente:

ANTECEDENTES

De la información disponible en esta Hacienda Foral y de las actuaciones realizadas por el actuario que suscribe se constata la existencia de los siguientes hechos y circunstancias:

1. El domicilio social de la empresa indicada se encuentra situado en Bilbao, calle ..., tal y como se refleja en el modelo 036 presentado el día 6 de junio de 2005. Anteriormente el día 30 de septiembre de 2004 presenta el primer modelo 036 donde aparece como domicilio fiscal la calle ... en Bilbao..

2. De conformidad con la información que aparece en el modelo 201 del ejercicio 2004 el capital social pertenece a las siguientes personas jurídicas:

* **F SL** con N.I.F ... y domicilio en calle ... de **b**, (Madrid) como socio con el 100% del capital. Además dicha sociedad es la propietaria de la vivienda sita en calle ...de Bilbao desde el 3 de marzo de 2005 hasta el 25 de noviembre de 2013 según nuestra base de datos.

D. **Lx...**, con D.N.I ... y domicilio en calle ... de **a**, (Madrid) como administrador único hasta enero de 2011..

Dña. **Mp...**, con D.N.I ... y domicilio en calle ... de **a**, (MADRID) como administradora única desde enero de 2011.

3. Figura dada de alta desde el 1 de septiembre de 2003, en el epígrafe de actividades económicas 186120 "Alquiler de Locales".

4. El obligado tributario tiene abiertas dos cuentas bancarias en el **Banco Z**, una (nº ...), en la sucursal sita en ...de a (MADRID) y otra (nº ...) en la sucursal sita en calle... de Bilbao (BIZKAIA)

5. En la base de datos no aparecen declaraciones del modelo 347 y en las imputaciones sólo aparecen compras y ventas de los ejercicios 2011 a 2015 y a empresas de fuera de BIZKAIA.

6. Otras cuestiones relevantes: El día 8 de junio de 2016 a las 12.15 h. se persona el actuario y comprueba que no hay nadie en el domicilio y preguntado a la vecina del piso 6º B declara que desde que compró la vivienda el actual propietario (AB S.L. con NIF ...) el 27 de diciembre de 2013 no reside nadie, que está vacío. Además se

comprueba que no hay letrero en el portero automático y que en el buzón aparecen nombres de múltiples sociedades, se adjunta fotografía.

El día 29 de junio de 2016 a las 9:30 h. y a las 10:30 h. se personan los actuarios D. **Miguel A...** y el que suscribe comprobando que tampoco hay nadie. Además se personan también en el 6° C, donde según la base de datos de la Hacienda Foral también aparecen domicilios de otras empresas mencionadas en el buzón -se cree que por error-, y tampoco hay nadie. Después se intenta localizar a todas las empresas que se relacionan más adelante en el domicilio para notificaciones que alguna de ellas declaró en el modelo 036 (calle ... de Bilbao) pero en esa dirección los vecinos y el conserje no conocen a ninguna de ellas. También se pregunta en el ..., de la calle ... , que son edificios de oficinas, pero tampoco conocen a ninguna de las empresas.

Revisando en la base de datos se comprueba que la sociedad propietaria de la vivienda, **AB S.L.**, está domiciliada en a (MADRID). Además su administrador único (D. **Lx...** con NIF ...) reside en c (MADRID) y sus tres socios (Dña. **Px...** con NIF ..., Dña. **Nx...** con NIF ... y D.. **Ex...** con NIF ...) tienen su domicilio declarado, dos en d y otro en a, todos ellos en MADRID

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

El apartado cuatro del artículo 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone que:

"A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual 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.
- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado'.

El artículo 47 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia dispone lo siguiente:

"1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

- a) Para las personas físicas el de su residencia habitual.
- b) Para las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades el de su domicilio social siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.
- e) Para las personas o entidades no residentes en territorio español el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo. En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 46 de esta Norma Foral. Para los establecimientos permanentes, el domicilio fiscal será el lugar donde se efectúe la gestión administrativa o la dirección de sus negocios.
- d) Para las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, el lugar donde se efectúe su gestión y dirección.

Si por aplicación de los criterios contenidos en las letras b), c) y d) anteriores no fuera posible la determinación del domicilio fiscal se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

3. Los obligados tributarios deberán declarar su domicilio a la Administración tributaria. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 43 del Concierto Económico, cuando un obligado tributario cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria.

4. Cuando el obligado tributario no haya comunicado a la Administración tributaria, conforme a lo previsto en el apartado anterior, el cambio de su domicilio fiscal se podrá estimar subsistente a efectos de notificaciones el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria. En el caso de que el obligado tributario no hubiera declarado su domicilio fiscal se considerará como tal entre tanto, el de situación de cualquier inmueble o explotación económica del que figure como titular.

5. La Administración podrá rectificar el domicilio fiscal de los obligados tributarios mediante la comprobación pertinente. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

6. A efectos de determinar la Administración tributaria competente para la realización de las actuaciones derivadas de los procedimientos de aplicación de los tributos y procedimiento sancionador se tendrá en cuenta el domicilio fiscal en el momento de realización del hecho imponible o de comisión de la infracción".

Los apartados 9 y 10 del artículo 2 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades disponen lo siguiente:

"9. El domicilio fiscal de 105 sujetos pasivos será el de su domicilio social siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con 105 criterios anteriores, se entenderá que las entidades tienen su domicilio fiscal en Bizkaia cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Bizkaia un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos.

10. 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."

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto anteriormente el actuario que suscribe entiende que el domicilio fiscal de la empresa **XY S.L.**, con NIF ..., se encuentra en **a (MADRID)** en la calle ..., en cuanto que es allí donde residen los dos administradores que ha tenido la sociedad. Y además el socio también tiene su domicilio fiscal en MADRID..

La fecha a la que se retrotraen los efectos del cambio de domicilio fiscal que se propone en el presente informe es 1 de septiembre de 2003, en cuanto que es la fecha de alta en IAE de la sociedad y porque no consta que dicha sociedad haya estado ubicada en BIZKAIA en ningún momento.

2) INFORME DE COMPROBACIÓN DE DOMICILIO FISCAL, emitido el 29 de noviembre de 2016 por el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT a solicitud de la Subdirección de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia en el que se recoge que.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El obligado tributario tiene declarado su domicilio fiscal ante la Agencia Tributaria en la C/..., municipio de Bilbao, provincia de Bizkaia desde junio del año 1997.

Segundo.

En el citado informe **I2AF 2016/...**, se señala que visitado en dos ocasiones el citado domicilio fiscal no se encontró a nadie en el mismo, recogiendo manifestaciones de los vecinos en el sentido que en el inmueble "no

reside nadie, está vacío". La conclusión del mismo es: "De conformidad con lo expuesto anteriormente el actuario que suscribe entiende que el domicilio fiscal de la empresa **XY S.L.** con NIF ..., se encuentra en a (Madrid) en la C/ ..., en cuanto que es allí donde residen los dos administradores que ha tenido la sociedad. Y además el socio también tiene su domicilio fiscal en Madrid".

Tercero.

Información obtenida de la base de datos del Registro Mercantil de Bizkaia:

El objeto social del obligado tributario es: Realización de actividades de promoción, construcción, reparación, arrendamientos de inmuebles rústicos y urbanos.

Actúa a través de un administrador único que desde el 4 de enero de 2011 es **Mp...** (NIF: ...), con anterioridad, la administración única recaía sobre esposo **Lx...** (NIF: ...).

Cuarto.

Información obtenida de la base de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social.

No existe cuenta de cotización para el obligado tributario.

La Administradora única, nacida en 1939, consta de baja en la Tesorería General desde 1994.

Quinto.

Información obtenida de la base de datos de la AEAT:

El domicilio fiscal de la administradora única: **Mp...** es la C/ ... del municipio de **a**, Madrid. Sin embargo, su domicilio en el padrón municipal es C/ ... del municipio de **e**, Madrid.

Por el contrario, el anterior administrador único: **Lx...**, consta con domicilio fiscal en el ...del municipio de **e**, Madrid y su domicilio en el padrón municipal es la C/ ... del municipio de **a**, Madrid.

Los cónyuges **Mp...** (NIF: ...) y **Lx...** (NIF: ...), nacidos en 1939 y 1936, y sus 3 hijos: **Px...** (NIF: ...), **Cx...** (NIF: ...) y **Ex...** (NIF: ...) son administradores, socios o partícipes de múltiples entidades en las que se intercambian bien la administración única, bien la participación o representación.

Como ejemplo de esta distribución, podemos señalar lo que se supone que es el domicilio familiar, el inmueble de la C/ ... de **a** donde consta el domicilio fiscal de la madre y la hija. La propiedad de este inmueble corresponde a la entidad **O S.L.** (NIF: ...), con domicilio fiscal en Alicante y de la que no consta presentación del Impuesto sobre Sociedades desde el ejercicio 2012, el administrador único de la misma es el padre, **Lx...**, los socios son los tres hijos con un porcentaje de titularidad del 33,33% respectivamente y el representante legal el hijo **Cx...**

El 20 de diciembre de 2013 el obligado tributario otorgó su representación a Dña. **Nx...** (NIF: ...) para la realización por medios telemáticos de los trámites de recepción de notificaciones en la sede electrónica de la AEAT.

Sexto.

Visita de Agente Tributario:

El 27 de octubre, los Agentes Tributarios con NÚMERO 51943 y 30580 se personaron en el domicilio fiscal de la administradora única, C/ ... de **a** y en diligencia escrita señalan:

Edificio de dos plantas y una sola vivienda, llaman al interfono y nadie responde, transcurrido un tiempo ven salir de la misma a una señora que se niega a identificarse, señala como razón de su presencia el regar las plantas ya que conoce a los propietarios de la vivienda, los cónyuges D. **Lx...** y Dña. **Mp...**, que esta es su vivienda habitual y desconoce si en la misma se desarrolla actividad mercantil alguna.

Posteriormente, los agentes se dirigen a la C/ ... de **a**, lugar donde se encuentra la Gestoría Corona, cuya titularidad corresponde a la señalada anteriormente como representante y presentadora por medios telemáticos del obligado tributario: Dña. **Nx...** En la entrada del local consta un cartel anuncio que señala: Grupo **CXN**. En el citado local son atendidos por Dña. **Tx...** que señala que no se encuentran presentes ninguna de las personas por las que se interesan los agentes tributarios y desconoce todas y cada una de las entidades por las que preguntan.

Señalar que Dña. **Nx...**, consta en base de datos como esposa de D. **Cx...**, como se ha recogido anteriormente hijo de los cónyuges

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

1.- El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria.

2.- El domicilio fiscal será:

.../...

b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

.../...

3.- Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda...

4.- Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente.

Segundo.

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dispone 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.

Tercero.

En la misma Ley y el mismo artículo se establece lo siguiente:

.../...

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.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las comprobaciones efectuadas, esta Unidad considera que procede iniciar expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de **XY S.L.** (NIF: ...) de acuerdo con la propuesta de la Diputación Foral de Bizkaia. No obstante, el inmueble propuesto como domicilio fiscal actual consideramos que debe ser el de la C/ ... del municipio de a, provincia de Madrid en cuanto se encuentra efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección del negocio.

3) INFORME DE DOMICILIO FISCAL, emitido el 2 de febrero de 2017 por la Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT, en el que se recogen los antecedentes y datos desatacados en los informes anteriores y se concluye:

En consecuencia, de conformidad con lo expuesto anteriormente, a la vista de los informes emitidos por los distintos Órganos y demás antecedentes que obran en el expediente, esta Dependencia de Gestión entiende que procede rectificar de oficio el domicilio fiscal de la entidad XY, S.L. con NIF ... de acuerdo con la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia, ubicándolo en la dirección concreta señalada en el Informe de la Delegación Especial de Madrid de fecha 25-11-2015: C/ ... de a(Madrid).

Tercero.

El 1 de marzo de 2017 la entidad, a través de su administrador único, presenta escrito de alegaciones contra dicha propuesta de rectificación remarcando que "tiene domicilio fiscal en Bilbao, provincia de Bizkaia, avda. ..., c.P. ..., habiendo cumplido en plazo siempre con sus obligaciones fiscales". Tras refrendar que su actividad es "la de Arrendamientos de Bienes Urbanos exclusivamente" afirma que "la gestión y la dirección empresarial siempre se ha realizado y se realiza en Bilbao, donde radica su domicilio fiscal".

En definitiva, que no está de acuerdo con la propuesta de cambio de domicilio fiscal, situándolo en la C/...de a (Madrid) ya que no tiene "relación alguna con el domicilio fiscal propuesto (...)salvo como contacto o buzón de posibles notificaciones o comunicaciones por imperativo legal desde hace dos años".

Cuarto.

El 20 de marzo de 2017 el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco firma el acuerdo de resolución del expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de **XY, S.L.**, confirmando que su domicilio fiscal, desde la fecha de retroacción, se encuentra en a (Madrid), calle ..., teniendo en cuenta que la actividad de la sociedad consiste en la administración de un patrimonio inmobiliario sin contar con personal empleado y con las circunstancias que se enumeran a continuación:

1. En las visitas efectuadas al domicilio fiscal declarado en Bilbao se ha comprobado que no hay nadie. Preguntado a los vecinos y conserje manifiestan que no conocen a la sociedad y en el inmueble "no reside nadie y está vacío".

2. El Administrador único de la sociedad siempre ha tenido su domicilio fiscal en a (Madrid): D. **Lx...**, NIF ..., Administrador único hasta enero 2011, y, Dña. **Mp...**, NIF ..., esposa del anterior, desde dicha fecha.

3. En declaraciones informativas presentadas figura como persona de contacto la entidad Grupo **CXN SLP**, ambas con domicilio declarado en la calle ... de a, Madrid. El representante para la recepción de notificaciones en sede electrónica es Dª Nx... titular de la gestoría y esposa de **Cx...**, hijo de la actual y el anterior Administrador, con domicilio en Madrid.

4. Los bienes inmuebles de que es titular la entidad se encuentran en la provincia de Madrid
En base a todo ello se acuerda:

TRASLADAR el domicilio fiscal de la sociedad **XY, S.L** NIF ... a la calle ..., de a, (Madrid), con efectos retroactivos desde el 1 de septiembre de 2003.

Igualmente, dispongo que se dé traslado de este Acuerdo a la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de Madrid y a la Subdirección de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia, de la que además se solicita el envío, si las hubiera, de las declaraciones, autoliquidaciones y/o propuestas de liquidación emitidas por esa Administración y resto de documentación obrante en la carpeta fiscal de la empresa, así como la transferencia, en su caso, de los posibles ingresos realizados por **XY, S.L** NIF

El referido acuerdo consta notificado el 21 de marzo de 2017.

Quinto.

El 20 de abril de 2017 D^a. **Mp...**, como administradora único de **XY, S.L** interpone, contra dicho acuerdo de rectificación del domicilio fiscal, la presente reclamación económico y administrativa, en única instancia, ante este Tribunal Central.

Insiste en sostener que la entidad "tiene su domicilio fiscal desde su constitución en Bilbao, provincia de Bizkaia, avenida ..., c.P. ..., habiendo cumplido desde entonces con todas sus obligaciones tributarias". En todo caso destaca que no está conforme con el acuerdo puesto que "en el domicilio fiscal acordado, en a, calle ..., solamente se encuentra la persona autorizada para posibles comunicaciones telemáticas desde su implantación por imperativo legal, pero no se ejerce en dicho domicilio gestión administrativa ni dirección alguna de su actividad empresarial".

Por todo ello entiende que el procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal de la sociedad no está debidamente motivado careciendo de los elementos que justifiquen el traslado de su domicilio fiscal a a, provincia de Madrid, calle..., " y a mayor abundamiento, los efectos retroactivos acordados" a 1 de septiembre de 2003.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho del acuerdo de cambio de domicilio fiscal impugnado.

Tercero.

Dispone el artículo 48.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT), que "Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le competa con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente", siendo desarrollado el procedimiento para llevarlo a cabo en los artículos 148 y siguientes del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAIT).

La discusión se circunscribe a una cuestión probatoria, siendo de aplicación lo prevenido por el artículo 105.1 de la LGT (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma), donde se establece que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", precepto este que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del

Código Civil. Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (Sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de '¿normalidad', '¿disponibilidad' y '¿facilidad probatoria'; además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

En este caso concreto, procede una valoración de las pruebas aportadas por las partes en contradicción con el fin de determinar si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de resolución del expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal del reclamante llevado a cabo por la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Tributaria.

A este respecto, conviene señalar, que, este Tribunal Central ha indicado, entre otras, en la resolución de 24 de julio de 2008 (R.G.2208-06) que:

"Se trata en definitiva de valorar las pruebas que han llevado a cada parte a defender una situación tributaria distinta para el obligado tributario, pruebas que deben estudiarse en su conjunto y atendiendo a las circunstancias del caso concreto. El artículo 114 de la LGT introduce en esta materia una regla general: "Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", de forma que en este caso el contribuyente, de no estar de acuerdo con la aplicación por el actuario de la presunción, deberá aportar prueba suficiente para destruirla.

También en este sentido se ha pronunciado la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de Marzo de 2007 que señala: "(..) En relación con la carga de la prueba, tiene esta Sala señalado que a tener de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de Enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto según la sentencia citada la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En este caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el onus probando. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas. Por su parte, en la STS de 28 de abril de 2001 se recuerda, en relación con la citada cuestión de la carga de la prueba, analizando el artículo 1214 del Código Civil, que «en nuestra STS de 31 de enero de 1981 tuvimos ocasión de afirmar que la jurisprudencia ha matizado indiscutiblemente el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza.

En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor».

Efectivamente, en la citada STS de 17 de marzo de 1995 se señala que «procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994.

La función que desempeña el art. 1214 del Código es la de determinar para quien se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no

han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.

En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley, "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes, añadiendo el artículo 118.2 de la referida Ley que para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

(...)."

En el presente caso se trata de acreditar el domicilio donde la entidad tiene efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, de ahí que resulta patente la mayor facilidad probatoria que tiene esta para acreditar dónde se encuentra este domicilio. En esta tesitura la Inspección obtuvo toda una serie de pruebas que constan documentadas en el expediente, que acreditarían el cambio de domicilio acordado. Frente a esta actuación de comprobación, el obligado tributario se limita, tanto en sus alegaciones ante el órgano gestor como ante este Tribunal, a afirmar que la gestión administrativa y la dirección de su negocio se encontraba centralizada en Bilbao y que en el domicilio fiscal acordado para el traslado, en a, calle ..., solamente se encuentra una persona autorizada a efectos de posibles comunicaciones telemáticas desde su implantación por imperativo legal, pero que no se ejerce en dicho domicilio gestión administrativa ni dirección alguna de su actividad empresarial.

Vistas las pruebas aportadas por la Inspección, vista la falta de pruebas aportadas por la interesada, que debieran resultar de fácil obtención, limitándose a realizar meras manifestaciones, solo cabe confirmar la rectificación acordada.

Cuarto.

Se opone, por otra parte, la reclamante a los efectos retroactivos otorgados al cambio del domicilio acordado.

El motivo de la fecha elegida por la Administración Tributaria encuentra su fundamento en que el 1 de septiembre de 2003 es la fecha de alta en IAE de la sociedad y porque no consta que dicha sociedad haya estado ubicada en BIZKAIA en ningún momento.

Respecto a esta cuestión este Tribunal ha dicho en resolución de 2 de diciembre de 2015 (RG 94/2014 y 92/2014):

"Igualmente plantean los contribuyentes que los efectos de aquella rectificación de oficio del domicilio fiscal deben tomar como referencia temporal el 21 de noviembre de 2009, fecha ésta de la notificación de los correspondientes acuerdos a los interesados, lo que determinaría la prescripción del ejercicio fiscal de 2008.

Atendidos los acuerdos impugnados, estos concluyen de forma ciertamente poco precisa, que:

"Visto lo dispuesto en el art. 48 de la Ley General Tributaria y conforme lo establecido en el artículo 150 del RD 1065/2007, ..., procede DESESTIMAR SUS ALEGACIONES y ADOPTAR el siguiente acuerdo:

Fijar el domicilio fiscal de ..., con N.I.F. ... en g (Madrid), Cl...., para los ejercicios no prescritos y hasta el 04/07/2012".

Ahora bien, esos mismos acuerdos inician su exposición señalando, que:

"Con fecha 11 de noviembre de 2013 la Delegada Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid ha adoptado por Delegación (Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de 17 de diciembre de 2007, BOE del 28)- el

ACUERDO DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL de Ax..., con N.I.F. ..., para situar el mismo en el ámbito de la Delegación de Madrid para los ejercicios no prescritos (desde el 1 de enero de 2008) y hasta el 04/07/2012, fecha en que lo trasladó a Madrid.

El trámite de audiencia fue notificado el 30 de septiembre de 2013, concediéndosele un plazo de 15 días para que alegara y presentara los documentos y justificantes que estimase oportunos ...".

Los efectos de un acuerdo por el que se rectifica de oficio el domicilio fiscal únicamente cabe fijarlos con relación a una fecha concreta, determinada, y no por referencia a uno u otro ejercicio fiscal de cualquiera de las figuras impositivas que conforman nuestro sistema tributario. Así, interpretando lo señalado en la parte dispositiva de dichos acuerdos, con lo argumentado en el cuerpo de tales resoluciones, no cabe duda que sitúa la Inspección como fecha a la que se retrotraen los efectos de aquel cambio de domicilio fiscal, la del 1 de enero de 2008.

Situado aquí el debate, valga anticipar que guardan razón los reclamantes al negar que los efectos de la declaración de cambio de domicilio deban retrotraerse al 1 de enero de 2008, aunque, como se dirá, a juicio de este TEAC, el inicio de dichos efectos no debe situarse en la fecha en la que este propone, sino en la fecha en la que se le notificó al contribuyente la existencia del procedimiento de cambio de domicilio.

Así, entre las 'obligaciones formales' impuestas a los contribuyentes por el ordenamiento tributario (art. 29 de la Ley 58/2003, General Tributaria), se encuentran las 'Obligaciones relativas al domicilio fiscal' (art. 17 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en su Título II dedicado a 'las obligaciones formales').

Como establece el apartado 1º del artículo 70 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"Salvo lo dispuesto en los apartados vinculadas a otras obligaciones siguientes, las obligaciones formales tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas

(...)", que, según dispone el artículo 67 de la misma norma, bajo el epígrafe 'Plazos de prescripción':

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.(...)"

Debiéndose iniciar el cómputo de dicho plazo, "En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación ...", según se establece en el artículo 70 de dicha ley.

Cierto es que previamente a la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal del sujeto pasivo (el 30 de septiembre de 2013), se realizaron diversas actuaciones por parte de distintos órganos de la Administración Tributaria, Estatal y Foral, que constan debidamente documentadas en el expediente administrativo.

Resulta indiscutible que aquel acuerdo de inicio del procedimiento, notificado el 30 de septiembre de 2013, interrumpió el derecho de la Administración para exigir el cumplimiento de aquella obligación formal consistente en la obligación de fijar y comunicar el domicilio fiscal.

Cuestión distinta es conocer el carácter interruptivo del plazo de prescripción de aquellas otras actuaciones previas, tanto de la Administración Tributaria Estatal como de la Foral. En este sentido, debemos acudir a lo previsto por la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 68.1, en conexión con el 70.1 antes citado, donde, bajo el epígrafe 'Interrupción de los plazos de prescripción', sostiene que "El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria"

El hecho de que aquellos Informes y actuaciones previas, en todos los casos, no hubieran excedido del ámbito interno de las administraciones, sin que por tanto los mismos hayan sido notificados y puestos en conocimiento de los sujetos pasivos, hace innecesario o estéril entrar a analizar y debatir si el contenido de aquellos Informes y actuaciones pudieran haber tenido el alcance definido por el apartado a) de aquel precepto, toda vez que, al no haber tenido los contribuyentes conocimiento formal de los mismos, de suyo es concluir que carecen de fuerza interruptiva del plazo de prescripción del Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente, y, por ende, de las obligaciones fiscales referidas al domicilio fiscal de los sujetos pasivos.

Así las cosas, a la vista que la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal se produce el 30/09/2013, los efectos jurídicos de aquella rectificación del domicilio fiscal de los contribuyentes cabe retrotraerlos a la fecha del 30 de septiembre de 2009, cuando el contribuyente tuvo conocimiento de la existencia de un procedimiento de cambio de domicilio."

Siguiendo el criterio expuesto y aplicándolo al caso aquí planteado, a la vista que la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal se produjo, en este caso, el 14 de febrero de 2017, los efectos jurídicos de aquella rectificación del domicilio fiscal de la entidad aquí interesada cabría retrotraerlos a la fecha del 14 de febrero de 2013.

Ciertamente, en un expediente con muchas similitudes (RG 2407/2017), este Tribunal Central, mediante resolución de 10 de mayo de 2018, concluyó que

Siguiendo el criterio expuesto, no cabe aceptar que los efectos jurídicos de la rectificación del domicilio fiscal se fijen por la Delegación de la AEAT en el año 2004 en el que se constituyó la entidad, sino en la fecha en la que se notificó al contribuyente la existencia del procedimiento de cambio de domicilio fiscal; es decir, en el presente caso, el 14/02/2017.

No obstante, ha de reseñarse ahora un cambio o matización de este criterio, acordado por este Tribunal Central, muy recientemente, en su Resolución de 4 de diciembre de 2018 (RG 2565/2014). A este respecto, hemos dicho en esa resolución lo siguiente:

CUARTO. La obligación tributaria aquí comprobada participa de las denominadas por la Ley General Tributaria 'obligaciones formales' (art. 29 de la Ley 58/2003), y a ella igualmente se refiere expresamente el art. 17 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en su Título II dedicado a 'las obligaciones formales'.

El incumplimiento de aquella obligación tributaria para quien ni tan siquiera realiza actividad económica está tipificado como infracción tributaria por el artículo 198 de la Ley 58/2003, General Tributaria, donde, bajo el epígrafe 'Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones', se dispone en su apartado 5º, que:

"También constituye infracción tributaria incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 euros".

Estando ante una concreta obligación tributaria formal, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar su cumplimiento lo encontramos regulado de forma explícita en el apartado 1º del artículo 70 de la Ley 58/2003, General Tributaria, donde se establece que:

"Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales, vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas

(...)",

y, según dispone el artículo 67 de la misma norma, bajo el epígrafe 'Plazos de prescripción':

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas(...)",
debiéndose iniciar el cómputo de dicho plazo de prescripción, "En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación ...", según se establece en el artículo 70 de dicha ley.

Visto lo anterior se evidencia que la normativa tributaria no establece un plazo de prescripción propio o autónomo para comprobar y regularizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales "vinculadas a otras obligaciones tributarias", sino que lo vincula o enlaza con el plazo de prescripción de la obligación tributaria sustantiva (u obligaciones tributarias principales sustantivas), de la que aquélla pende. Así lo explicita el antes ya citado apartado 1º del artículo 70 de la Ley 58/2003, General Tributaria, donde se dispone que:

"Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales y vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas

(...)",

Así pues, no cabe exigir, esto es, comprobar y regularizar, el cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente de declarar el domicilio fiscal (o su cambio) cuando las obligaciones tributarias sustantivas de las que pende aquella obligación formal ya hubieran prescrito. La solución es lógica, ya que carecería de eficacia jurídica alguna una rectificación del domicilio fiscal que se hubiera notificado al contribuyente en una fecha en la que ya hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar todas las deudas tributarias para las que al fijación del domicilio fiscal resulta relevante.

La circunstancia de que la norma regule la prescripción de estas obligaciones tributarias formales por expresa remisión a la prescripción de las obligaciones tributarias sustantivas de las que pende, supone que no quepa pronunciamiento autónomo sobre esta fecha de prescripción, sino que habrá que estar a la eventual prescripción de cada una de las obligaciones tributarias sustantivas. O, dicho de otro modo, no se podrá examinar y concluir sobre la eventual prescripción de "la" obligación tributaria formal referida al domicilio fiscal del sujeto pasivo y en términos individuales-, sino que habrá que determinar si quedan vivas obligaciones tributarias sustantivas a las que puedan llegar los efectos jurídicos de aquel acuerdo de rectificación del domicilio fiscal.

Es por ello que los efectos jurídicos del presente acuerdo no sólo deben quedar delimitados por la fecha en la que resulta acreditado que el domicilio fiscal del sujeto pasivo debe ser rectificado de oficio por haberse acreditado que era diferente al declarado (...) sino que también deben limitarse los efectos jurídicos de aquella rectificación del domicilio fiscal respecto de las diferentes obligaciones formales y materiales que pudieran verse afectados en cada caso en atención a la prescripción de cada una de ellas, de modo que el nuevo domicilio fijado por dicho acuerdo de rectificación de oficio surta efecto para las obligaciones formales y para las figuras impositivas y periodos para los que, a la fecha de notificación al interesado del acuerdo de rectificación de cambio de domicilio, no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente (...).

Es por ello que, en estos casos, habrá que estar a una doble delimitación para precisar desde cuando pueden producir efectos jurídicos los acuerdos de rectificación de oficio del domicilio fiscal:

Por un lado, como es obvio, el cambio de domicilio sólo puede aspirar a producir efectos desde la fecha en la que resulta acreditado que el domicilio fiscal real es el que proclama el acuerdo de la Administración (en el presente caso, desde el 2 de agosto de 2004).

Por otro lado, dicho acuerdo de rectificación del domicilio fiscal sólo puede oponerse al contribuyente desde que se le notifica, y sólo proyectará sus efectos jurídicos en las obligaciones tributarias materiales que en aquella fecha no hubiera prescrito, (...) el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente.

A este respecto, los efectos del cambio de domicilio de oficio en obligaciones materiales concretas, debe atenderse a la fecha de notificación de la resolución por la que se rectifica el domicilio fiscal del sujeto pasivo, y no del acuerdo de inicio, por cuanto la norma explícitamente recoge que tales obligaciones tributarias formales "sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas", vinculando o limitando la "exigencia" de aquéllas, a la prescripción del derecho a determinar las obligaciones tributarias sustantivas, excluyendo ¿exigir' o rectificar de oficio el domicilio fiscal cuando el plazo de prescripción de la obligación tributaria sustantiva ya hubiera transcurrido. Si el acto administrativo por el que se rectifica el domicilio fiscal del contribuyente, como cualquier otro, no despliega plenamente sus efectos jurídicos frente al sujeto pasivo hasta su notificación al interesado (art. 57.2 de la derogada Ley 30/1992, actual 39.2 de la Ley 39/2015), habrá que estarse a la eventual prescripción del derecho a regularizar aquellas obligaciones tributarias materiales en la fecha de notificación del mismo, prescripción que, obviamente, tan sólo podrá interrumpirse por actuaciones de la Administración, o del obligado tributario, de las contempladas en el artículo 68.1 de la Ley 58/2003.

Adviértase que lo aquí argumentado llevaría al mismo estado de cosas que, alternativamente, conduciría entender que cuando la AEAT determina el domicilio fiscal real (que resulta ser distinto al declarado) no está regularizando el cumplimiento de una obligación formal y que, por tanto, no está en el ámbito del artículo 70 de la Ley General Tributaria, sino que está ejercitando una facultad de comprobación de "hechos, actos (...) y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el adecuado cumplimiento de las normas aplicables al caso" del artículo 115.1 de dicha norma, según hemos visto en el Fundamento de Derecho Tercero que defiende la AEAT en este caso, pero siempre que, claro está, se tenga en cuenta que el acuerdo de cambio de domicilio sólo podrá desplegar efectos para obligaciones materiales concretas no prescritas en la fecha en la que se notifique, prescripción que, obviamente, tan sólo podrá interrumpirse por actuaciones de la Administración, o del obligado tributario, de las contempladas en el artículo 68.1 de la Ley 58/2003.

Así las cosas, procede la estimación parcial de la reclamación, en tanto que el acuerdo impugnado únicamente puede extender sus efectos desde el 2 de agosto de 2004 (y hasta la fecha de fallecimiento del sujeto pasivo el 19 de noviembre de 2008, claro está), y respecto de las obligaciones tributarias materiales (impuestos y periodos), para las que a fecha 11 de abril de 2014 no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación.

Para finalizar la argumentación adviértase que con la presente resolución este Tribunal rectifica o precisa el criterio sentado en resoluciones precedentes (como las de 2 de diciembre de 2015, RG. 92/2014 y 10 de mayo de 2018, RG. 2407/2017), en las que partiendo igualmente del plazo de prescripción de la comprobación de las obligaciones formales del artículo 70 de la Ley 58/2003, se consideró que los efectos jurídicos del cambio de domicilio no podían ir más allá del plazo de 4 años, contado hacía atrás, desde la fecha en que se notificó al contribuyente la existencia del procedimiento de cambio de domicilio, con independencia de si resultaba vivo el derecho de la Administración a regularizar cualquier obligación tributaria sustantiva.

Teniendo en cuenta lo expuesto, y aplicando este criterio a nuestro caso, procede la estimación parcial de la reclamación, en tanto que el acuerdo impugnado únicamente puede extender sus efectos desde el 1 de septiembre de 2003 (pues se ha acreditado que en ningún momento, desde su constitución, el domicilio de la entidad ha estado situado en el País Vasco), pero, eso sí, respecto de las obligaciones tributarias materiales (impuestos y periodos), para las que, a fecha 21 de marzo de 2017 (fecha de notificación de la resolución por la que se acuerda la rectificación del domicilio fiscal) no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.