



## I. CONSIDERACIONES GENERALES.

**T**ras los cambios realizados por la Ley 7/2014, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la relación de tributos concertados se ha ampliado para dar entrada a tributos de reciente creación por el Estado (Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica e Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas, Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero e Impuesto sobre Actividades de Juego).

Como señala la Exposición de Motivos de la mencionada Ley 7/2014, de 21 de abril, desde la última modificación del Concierto, que tuvo lugar en 2007, se habían producido distintas novedades en el ordenamiento tributario que hacían necesaria la adecuación del Concierto, tal y como exige su disposición adicional segunda. Esa reforma se ha aprovechado, además, para precisar la competencia para exigir la retención del gravamen especial sobre premios de loterías, creado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, gravamen que ha sido reproducido por la normativa tributaria foral, y, asimismo, para adaptar el Concierto a la sustitución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por un tipo autonómico del Impuesto sobre

Hidrocarburos, llevada a cabo por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012<sup>2</sup>. Asimismo, se ha llevado a cabo la adaptación de los puntos de conexión del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la fijación de una regla de competencia en la gestión e inspección de este impuesto en relación con las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente. Igualmente, se ha incluido en la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un punto de conexión para las donaciones de derechos sobre inmuebles. Además, se ha agilizado la remisión a la Junta Arbitral de las consultas tributarias sobre las que no se haya alcanzado acuerdo en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Este trabajo se enmarca en los Proyectos de investigación titulados: "Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario", IT604-13, del Gobierno Vasco y "La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco", DER-2012-39342-CO-02, del Ministerio de Economía y Competitividad; y en la UF111/05 de la Universidad del País Vasco.

<sup>2</sup> Quizás fuera oportuno adaptar el Concierto Económico a la modificación llevada a cabo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, en la que, como ya avisa su Exposición de Motivos, se modifica la regulación del Impuesto sobre la Electricidad, que deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.

<sup>3</sup> Hasta ahora la Junta Arbitral, que ya era competente para resolver conflictos derivados de consultas planteados por los contribuyentes a las administraciones estatal o forales (Cfr. STS 21 de febrero de 2011) no se ha pronunciado sobre ninguno que verse sobre alguna de ellas. Vide G. Garitaonandía Tutor, "Análisis de los nue

(\*) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UPV/EHU). Vocal de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Es probable que no tardando mucho tiempo también pase a ser tributo concertado el Impuesto sobre el valor de la producción de hidrocarburos, nuevo impuesto que está incluido en el Proyecto de Ley que modifica la Ley de Hidrocarburos, que actualmente se está tramitando en las Cortes Generales<sup>4</sup>.

Como bien se sabe, el artículo 19 RJACE establece que “las resoluciones de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo”. Nótese que el Tribunal Supremo es la primera y única instancia judicial competente para pronunciarse sobre las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto y adviértese que tal recurso no es un recurso de casación es un recurso ordinario, y como tal ha de tramitarse, vgr. en materia de admisión y valoración de la prueba<sup>5</sup>. La competencia del Tribunal Supremo queda limitada a la revisión jurisdiccional del acuerdo arbitral, y solo mediatamente afecta al acto singular, vgr. la liquidación origen del conflicto. Las limitaciones para recurrir en casación las sentencias dictadas contra tales liquidaciones (vgr. cuantía, motivos tasados, etc.)<sup>6</sup>, obviamente, no son aplicables a los recursos contra las resoluciones de la Junta Arbitral. La valoración de la prueba realizada por ella constituye uno de los cometidos básicos del Tribunal Supremo cuando le corresponde revisar tales resoluciones.

*vos impuestos concertados y otros acuerdos de naturaleza tributaria adoptados por la Comisión Mixta del Concierto Económico*, Forum Fiscal, núm. 196, 2014, págs. 6-17.

<sup>4</sup> La modificación no es, sin embargo, una tara fácil, Vide I. Zapirain Torrecilla, “*Algunas notas sobre las modificaciones a incluir en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco acordadas por la Comisión Mixta del Concierto Económico*”, Zergak, núm. 47, 2014, págs. 109-132.

<sup>5</sup> C. Palao Taboada, “*La prueba en el proceso contencioso-administrativo*”, REDA, núm. 163, págs. 214 y ss. Vide prueba documental y testifical practicada en el procedimiento judicial resuelto por la STS de 25 de septiembre de 2013 referido a una resolución de la JA que versa sobre retenciones a cuenta en el IRPF. Vide, asimismo, ATS de 7 de junio de 2010 relativa a inadmisión prueba pericial en el conocido asunto ROVER.

<sup>6</sup> “*Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*” (dir. I. Merino Jara), Bosch, Barcelona, 2015.

Al margen de ello, no debe sorprender encontrarse con sentencias de los tribunales de justicia que se pronuncian sobre los avatares de esas liquidaciones, dictadas, ya sí, por la Administración competente<sup>7</sup>.

## II. DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE ASPECTOS SUSTANTIVOS.

Han sido numerosos los asuntos sobre los que la Junta Arbitral se ha pronunciado acerca de cuestiones de fondo. Interesa conocer, a los presentes efectos, el criterio jurisprudencial<sup>8</sup>, ya sea confirmando el parecer de la Junta Arbitral ya sea revocándolo. Gran parte de las resoluciones se han concentrado en el Impuesto sobre Sociedades, vgr. domicilio de personas jurídicas, y el Impuesto sobre el Valor Añadido, vgr. traslado de saldos. No son, sin embargo, los únicos impuestos sobre los que existen pronunciamientos. No haremos en esta sede un análisis crítico de los criterios judiciales fijados, más bien llevaremos a cabo una exposición descriptiva de algunos de ellos.

### A) Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

#### 1. Residencia habitual y domicilio fiscal.

La STS de 22 de abril de 2010 versa sobre la residencia habitual de una persona física. La normativa actual sobre esta cuestión se contiene en los artículos 6 (Normativa aplicable y exacción del Impuesto) y 43 (residencia habitual y domicilio fiscal). La redacción vigente no coincide, en toda su extensión, con la regulación a la sazón aplicable; ello no obstante, resulta provechoso recoger el criterio jurisprudencial, siquiera sea para poner de manifiesto que es complicado extraer criterios generales. En esta materia, los hechos lo son casi todo, y por tanto, la clave está en su presentación, primero ante la Junta Arbitral, y después, en su caso, ante el Tribunal Supremo.

<sup>7</sup> Vide, entre otras, STS de 31 de marzo de 2014 y STSJ Andalucía (Granada) de 25 de marzo de 2013.

<sup>8</sup> Dicho sea de paso, no toda la doctrina jurisprudencial sobre la distribución competencial entre la Administración estatal y la foral tiene su origen en decisiones previas de la Junta Arbitral. En muchas ocasiones tal doctrina se fija partiendo de otros orígenes, Cfr. por todas, STS de 6 de mayo de 2014.

Las soluciones, por tanto, serán extraordinariamente casuísticas. La STS 22 de abril de 2010 es buena prueba de ello. En los periodos impositivos (1998, 1999 y 2000), a los que se contrae el conflicto abordado por dicha Sentencia, estaba vigente la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto. En este sentido, el artículo 36.1 del Concierto de 1981 ordenaba tres reglas sucesivas para determinar la residencia habitual de las personas físicas:

- a) Cuando permanezcan en territorio vasco más días del período impositivo en el IRPF, añadiendo que para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales y que, salvo prueba en contrario, se considera que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual.
- b) Cuando tengan en territorio vasco su principal centro de intereses, entendiéndose por tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF.
- c) Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Por su parte, el artículo 7 del Concierto señalaba como punto de conexión para determinar la exacción del IRPF la residencia habitual, de tal manera que sólo será competente la correspondiente Administración foral si el contribuyente tuvo en 1998, 1999 y 2000 la residencia habitual en su territorio conforme las reglas sucesivas del artículo 36 y, a la inversa, la competencia corresponderá a la Administración estatal si tuvo su residencia habitual en territorio común<sup>9</sup>.

Al respecto, en los fundamentos jurídicos de la STS 22 de abril de 2010, se dice lo siguiente:

*“...en aras de la claridad expositiva, conviene comenzar señalando que del análisis y valoración conjunta de los datos que aparecen en el expe-*

<sup>9</sup> También es útil, aunque es difícil extraer de ellas criterios generales, la Resolución 6/2009, de 3 de abril de la JA (Expediente 6/2008), que no fue recurrida.

*diente administrativo y recoge detalladamente la Resolución recurrida, se obtiene la misma conclusión que la alcanzada por la Junta Arbitral del Concierto Económico, a saber, la de que los ejercicios 1998, 1999 y 2000 -únicos en los que se centra el conflicto- la vivienda habitual de don PERSONA FÍSICA estaba situada en Bilbao, por lo que, no pudiéndose determinar el número de días de dichos periodos en los que el recurrente permaneció en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio Común, en virtud de la regla 1.ª del art. 36.Uno de la Ley 12/1981 del Concierto Económico, debe presumirse a efectos del Concierto Económico que el Sr. PERSONA FÍSICA residió en los periodos controvertidos en el País Vasco.*

*En particular, nuestra decisión se funda, esencialmente, en los siguientes datos:*

- a) *La esposa del Sr. PERSONA FÍSICA, doña PERSONA FÍSICA, presentó declaración conjunta del I.R.P.F. correspondiente al ejercicio 2000 declarando como domicilio tributario una vivienda sita en la calle DIRECCION000 de Bilbao, en la que, según figura en el expediente, reside también la hija de ambos; y el art. 69 del Código Civil establece una presunción de convivencia de los cónyuges.*
- b) *Conforme consta en la Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 18 de octubre de 2001, el portero de la citada finca situada en Bilbao afirmó que el ahora recurrente residía en la misma.*
- c) *En el mismo sentido, en el Informe de 22 de marzo de 2002 del Inspector Jefe de la U.R.I. de la Delegación Especial de la A.E.A.T. en el País Vasco se indica que personados los actuarios en la referida vivienda de Bilbao, el portero del inmueble manifiesta que la Sra. PERSONA FÍSICA «reside permanentemente» en dicho domicilio y que el Sr. PERSONA FÍSICA «reside habitualmente».*
- d) *Consta en Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 16 de*

junio de 2004 que el representante de una empresa que arrienda oficinas y presta servicios administrativos en la calle DIRECCIÓN 000 de Bilbao declara que el Sr. PERSONA FÍSICA comparte con otra persona despacho en dicho inmueble que figura como alquilado a PERSONA JURÍDICA, S.L. y que «suele ver entrar y salir [a ambos] con cierta habitualidad del inmueble, igual no diariamente, pero sí todas las semanas alguna vez».

- e) Las cuentas bancarias de las que es titular o está autorizado el Sr. PERSONA FÍSICA han sido en su mayoría (un total de diez) abiertas en sucursales situadas en Vizcaya.
- f) Según consta en el expediente, el Sr. PERSONA FÍSICA realiza actividades empresariales en varios territorios, siendo administrador y, en algún caso, presidente y apoderado, de varias sociedades domiciliadas unas en el Territorio Histórico de Vizcaya y otras en Madrid. En esta misma línea, debe subrayarse que, aunque según certificación del Ayuntamiento de Tazacorte de 21 de mayo de 2002 el Sr. PERSONA FÍSICA desarrolla la actividad de terrenos en ese municipio, en escrito de 2 de abril de 2002, doña PERSONA FÍSICA, esposa del recurrente, manifiesta que éste realiza actividades profesionales en Santander y Madrid.
- g) Existen varias facturas en la que consta como domicilio de don PERSONA FÍSICA hasta 1999 una vivienda situada en la calle DIRECCION000de Bilbao.
- h) El Sr. PERSONA FÍSICA no ha presentado declaración del I.R.P.F. en territorio común por los ejercicios 1997 a 2000. Y aunque en su declaración relativa al período impositivo 2001 presentada en la Administración de la A.E.A.T. en Santa Cruz de La Palma se declara como domicilio la calle DIRECCIÓN 000 en los Llanos de Ariadna, en dicha declaración únicamente se incluye como rendimiento una ganancia patrimo-

nial integrada en la parte general de la base imponible por un importe de algo más de 60.000 euros, sin identificar los elementos patrimoniales de los que procede tal ganancia, por lo que no se puede determinar en principio el lugar de obtención de la referida renta a los efectos previstos en el art. 59.1.2 de la Ley 40/1998.

Pese a tales datos, sin embargo, el recurrente mantiene que su residencia se sitúa en territorio común; y lo hace con fundamento en una serie de datos a los que esta Sala, como la Resolución aquí cuestionada, otorga escasa fuerza probatoria. Así:

- a) Frente al certificado de empadronamiento aportado -en el que figura una vivienda sita en la calle DIRECCIÓN 000, de Santa Cruz de la Palma-, en Diligencia extendida el 4 de febrero de 2002 por un agente tributario de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife consta que una persona residente dicho domicilio -la abuela materna de una hija fruto de una anterior relación del Sr. PERSONA FÍSICA - afirma que este último está empadronado en el mismo «nunca ha vivido en es[e] domicilio». La misma persona, según consta en otra Diligencia extendida el 24 de abril de 2002 por funcionarios de la AEAT en el referido domicilio afirma en relación con don PERSONA FÍSICA que «si bien se ven y hablan con frecuencia, no vive en e[s]e domicilio».
- b) Respecto del contrato privado de arrendamiento de una vivienda situada en la calle DIRECCIÓN 000 de Los Llanos de Ariadna, además de lo que dispone el art. 1227 del C.C. acerca de la eficacia frente a terceros de la fecha de los documentos privados, lo cierto es que aquel data del año 1994, mientras que el alta del Sr. PERSONA FÍSICA en el padrón municipal de la citada localidad es de 20 de marzo de 2002, esto es, de una fecha posterior al inicio del procedimiento inspector incoado por la Diputación Foral de Vizcaya. Además, resulta relevante, de un lado, que,

según figura en el expediente, la dueña de la vivienda supuestamente arrendada no declara en su autoliquidación del I.R.P.F. rendimientos del capital inmobiliario desde 1996 y los importes declarados por dicho concepto en otros años no alcanzan a los establecidos en el contrato aportado; y, de otro lado, que consta en Diligencia de la Dependencia de Inspección de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife de 2 de mayo de 2002 que dos vecinos del mismo rellano de la referida vivienda manifiestan no conocer al Sr. PERSONA FÍSICA.

- c) En cuanto al certificado de la Secretaria del Ayuntamiento de Los Llanos de Ariadna de 13 de junio de 2002 en el que se declara que el Sr. PERSONA FÍSICA reside en dicho municipio según resulta de «un informe de la Policía Local» elaborado tras las «averiguaciones realizadas entre los vecinos de la zona», su fuerza disuasoria queda debilitada porque ni se incorpora al certificado tal informe, ni se concreta cuáles han sido las averiguaciones efectuadas.
- d) En relación con las dos actas notariales en las que un vecino de El Paso (Santa Cruz de Tenerife) y tres de Puerto Naos manifiestan que «conocen a D. PERSONA FÍSICA » desde el año 1997 y que éste «vive permanentemente en Puerto Naos (término municipal de Los Llanos de Aridane) desde entonces, si bien se ausenta con regularidad por cortos periodos de tiempo», aparte del escaso poder de convicción que debe atribuirse a una declaración no espontánea efectuada en idénticos términos por todos los comparecientes, procede recordar que, de conformidad con el art. 1218 del C.C., las declaraciones hechas en documentos público, no alcanzan a terceros, sino que se limitan a los otorgantes y sus causahabientes.
- e) Por las mismas razones, escasa fuerza de convicción tiene asimismo la declaración presentada el 2 de abril de 2002 ante la Dependencia de Inspección de la AEAT en el

País Vasco por doña PERSONA FÍSICA, quien manifestó que decidió contraer matrimonio con el Sr. PERSONA FÍSICA pese a ser consciente de la necesidad de que éste viviera «permanentemente en La Palma», al «tener éste una hija viviendo en la isla», y puso de manifiesto la «reiterada ausencia» en su domicilio de Bilbao del recurrente. Baste subrayar que se trata de la esposa del recurrente, que ambos tienen también una hija que reside con doña PERSONA FÍSICA en Bilbao y - una vez más- la presunción de convivencia de los cónyuges establecida en el art. 69 del Código Civil.

- f) Consta, además, en fin, los intentos infructuosos de notificación en los domicilios declarados de la propuesta de cambio de domicilio.

Los citados datos y otros de menor trascendencia (como la circunstancia de que en la certificación de inscripción del matrimonio de fecha 2 de julio de 1999 consta que el Sr. PERSONA FÍSICA tenía su domicilio en Bilbao), valorados en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica, no deben llevar a la misma conclusión que la Resolución recurrida, esto es, a la de que la vivienda habitual de don PERSONA FÍSICA en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 se encontraba en la calle DIRECCIÓN 000 de Bilbao. Y no pudiéndose determinar, en relación con los periodos impositivos controvertidos, el número de días que el Sr. PERSONA FÍSICA permaneció en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio común, en virtud de la regla 1ª del art. 36.Uno de la Ley 12/1981 - según el cual, «salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual»-, debe presumirse que la residencia habitual del recurrente a efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico se encontraba en el País Vasco en los referidos periodos impositivos”.

## 2. Retenciones a cuenta.

La redacción del artículo 7 del Concierto en la redacción dada por la Ley 12/2002 de 13 de mayo es del siguiente tenor:



"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

- a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

*En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador"*

(..).

Pues bien, según la STS de 25 de septiembre de 2013:

*"La previsión que el citado precepto establece fija un punto de conexión para la solución del conflicto, punto de conexión que es el "centro de trabajo a que está adscrito el trabajador.*

*Este centro de trabajo es, según los contratos de trabajo calle DIRECCIÓN 000 de Barcelona (08024) correspondiente a los trabajadores números 82 y 87 respectivamente.*

*Desde esta perspectiva parece evidente que la resolución de la Junta Arbitral no ha sido desvirtuada ni por el hecho de que PERSONA JURÍDICA, S.A.U. tenga centros de trabajo en San Sebastián en los que presten sus servicios los trabajadores pues es evidente que no pueden pertenecer a dos centros de trabajo distintos.*

*Pero incluso si se admite la coexistencia de dos centros de trabajo, la preferencia del de Barcelona para decidir la cuestión no puede ser puesta en duda. En primer lugar porque así consta en el contrato de trabajo, por lo que su eventual inexactitud se debió hacer constar mediante la rectificación pertinente del contrato de trabajo. En segundo lugar, la concurrencia de centro de trabajo en San Sebastián no puede prevalecer*

*sobre la designación hecha en el contrato de trabajo pues es reconocida que la prestación de trabajos no sólo se lleva a cabo en San Sebastián sino también en otros lugares. Es, precisamente, esta prestación de servicios en distintos lugares, lo que obliga a considerar el punto de conexión "centro de trabajo al que está adscrito el trabajador" previsto en el artículo séptimo apartado Uno párrafo a) del Convenio.*

*Por último, la irrelevancia del domicilio de los trabajadores es evidente pues lo decisivo no es el domicilio de estos, como hemos razonado, sino "el centro de trabajo" al que se encuentran adscritos".*

## B) Impuesto sobre Sociedades

### 1. Domicilio de personas jurídicas.

Como ya hemos anticipado, esta es una de las materias sobre las que con más frecuencia se ha pronunciado la Junta Arbitral. Muchas de sus resoluciones han sido recurridas ante el Tribunal Supremo<sup>10</sup>, lo cual es lógico, dado que la situación fáctica es clave.

Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, "la determinación del domicilio fiscal del contribuyente no tiene per se sustantividad propia, sino que resulta relevante en función de una concreta relación jurídica tributaria que define, entre otras circunstancias, una determinada situación tributaria del obligado a soportar la carga tributaria; que, además, en el sistema tributario del Estado español, en el que conviven varios regímenes tributarios diferenciados, adquiere especial significación. Por tanto, la determinación del domicilio fiscal del contribuyente, en este caso de la referida entidad, define su situación tributaria en relación a los concretos tributos cuya carga soporta y determina el sometimiento a uno de los regímenes coexistentes.

La determinación del domicilio fiscal del contribuyente tiene, pues, carácter instrumental. Se de-

<sup>10</sup> Entre otras, SSTS de 4 y 8 de febrero y 16 de junio de 2010, de 23 de enero de 2013 y de 21 de febrero de 2014.

termina con carácter general y en abstracto, pero es indudable que su determinación va a tener proyección sustancial en las concretas cargas impositivas que le afectan.

El art. 43.4 de la Ley 12/2002, de 23 de Mayo, establece que: "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 entenderá el lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado."

En la Sentencia el Tribunal Supremo recién mencionada podemos leer lo siguiente:

*"Lo propio, lo que debería ser, es que domicilio social y domicilio fiscal coincidieran, puesto que la ubicación del domicilio social resulta trascendente en muchos aspectos, en tanto que incide directamente en la esfera mercantil determinando, por ejemplo, el Registro Mercantil donde corresponde inscribir la sociedad, en el fuero jurisdiccional, relaciones tributarias o la normativa local o autonómica aplicable. En definitiva, el domicilio social de una empresa es el lugar en el que va a centrar su actividad, gestión o administración y que consta en los Estatutos Sociales inscritos en el Registro Mercantil. Pero cuando, existe discrepancia entre el domicilio formal y el lugar en el que realmente desarrolla su actividad, gestión y administración, la normativa fiscal le da preponderancia a esta situación fáctica a los efectos de fijar el domicilio fiscal, con la trascendencia que ello conlleva.*

(...)

Como en otras ocasiones hemos dejado constancia, a pesar de que legalmente se haga mención a las actividades de gestión administrativa

o dirección de negocios, hay que entenderla dentro de su contexto, del que se deduce que la contraposición se establece entre dos vocablos y no entre dos conceptos. La expresión "centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios", es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de la que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica. El contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios... resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino se tienen en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial.

También es de tener en cuenta que en principio el propio legislador identifica domicilio social con domicilio fiscal, aunque condicionado a la concurrencia de los referidos requisitos, pero de ignorarse estos habrá que estarse a dicho domicilio social en la conformación de la relación tributaria. Sin que deba despreciarse al efecto, principios tales como la libertad a la empresa o la libertad de establecimiento, que en definitiva otorga el ejercicio de una opción legítima respecto del que la persona jurídica desee desarrollar la gestión y dirección, sin perjuicio del obligado sometimiento a los requisitos legales establecidos en el ámbito fiscal que dan lugar a las consecuencias jurídicas y los efectos propios de la relación tributaria.

Sobre la actividad a la que se dedica la sociedad recurrente, aún cuando no se describe con detalle, de lo actuado se desprende que posee una instalaciones en Albacete dedicada a la producción de energía solar; instalación que tiene cedida en arrendamiento a PERSONA JURÍDICA 1es, la que ordena la producción y asume toda la gestión en la producción y venta de la

energía; limitándose la entidad PERSONA JURÍDICA 2 .SL., simple y llanamente a la actividad de recibir las facturas correspondientes, la gestión bancaria, crear los asientos contables y realizar las tareas anejas a la misma; PERSONA JURÍDICA 1 es su único cliente, y las relaciones tributarias se llevan a cabo en Vitoria. La actividad, como se dice, resulta en extremo simple, prácticamente la facturación a un solo cliente por el arrendamiento de unas instalaciones, desde luego no existen otros datos que indiquen otra cosa; ante ello, actividad que requiere para la gestión administrativa y dirección de una organización tan simple como la propia actividad que desarrolla, y ha quedado demostrado, y las partes intervinientes son conteste, que en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad, sin que a ello empece que sea auxiliada por terceros ajenos a la misma, como el asesor fiscal, que residen en otra localidad, o que se valga de medios materiales y personales ajenos, y desde luego nada indica que lo que es la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social. Por el contrario, el hecho de la residencia del administrador y del asesor fiscal en Pamplona, cuando nada se nos dice de una organización paralela en dicha capital a efectos de la gestión de la administración o se justifica que sea en la misma en la que se necesariamente se adoptan las decisiones que condicionan la actividad, cuando la proximidad de las ciudades permite la presencia del administrador en Álava cuando fuere necesario, no desvirtúa la realidad constatada. En definitiva, estamos en presencia de una sociedad que establece su domicilio social en Álava, ciudad en la que se lleva a cabo las operaciones más importantes de su actividad, que vinculada a otras sociedades, dada la limitadísima actividad desarrollada, se vale de los medios materiales y personales de estas para dotarse de una organización adecuada a los efectos de la correcta gestión administrativa y de dirección de la misma en la misma ciudad en la que posee su domicilio social; frente a ello los datos que señala la Junta Arbitral determinante para fijar el domicilio fiscal en Pamplona, desconectada de la concreta actividad que

desarrolla y de las necesidades para la adecuada gestión administrativa y de dirección, resulta a todas luces insuficientes no sólo ya para negarle la condición de domicilio fiscal, sino también para concluir que es en Pamplona la ciudad en la que posee dicho domicilio fiscal. Si partimos de la relación existente entre domicilio social y domicilio fiscal, cuando no queda despejada la duda de que efectivamente no se centralice la gestión administrativa y la dirección de la actividad en Álava, y que en principio el fijar un domicilio fiscal depende del ejercicio de una opción legítima de la propia sociedad, y dado que por las propias razones recogidas en el acuerdo no es posible acudir al criterio residual del lugar en donde radique el mayor valor del inmovilizado en caso de duda, ante las insuficiencias en la justificación recogida en el propio acuerdo, procede estimar las demandas y acoger la pretensión actuada”.

La propia conducta de la empresa, en ocasiones, será decisiva para considerar que el domicilio está en un sitio o en otro. En este sentido, resulta ilustrativa la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2014:

“El presente caso es singular, pues si bien la mayor parte de los indicios en que se apoya la recurrente parecen avalar su pretensión, no cabe desconocer que el domicilio social fue fijado desde su constitución en territorio común, aunque la escritura se otorgase en Bilbao, y que la recurrente actuó en consonancia siempre con el domicilio fiscal declarado en Burgos, pues el 22 de octubre de 2004 presentó en la Delegación de Hacienda de Burgos, modelo 036, de solicitud provisional de NIF, constando en ella como domicilio fiscal, ---- ( Burgos), y el 8 de noviembre de 2004 solicitud definitiva haciendo constar el mismo domicilio, manteniendo asimismo este domicilio el 3 de febrero de 2006 cuando la sociedad presentó en la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco declaración censal, comunicando el inicio de su actividad de promoción inmobiliaria desde el 7 de octubre de 2004, y que el municipio en el que se desarrollaba fundamentalmente su actividad económica se localizaba en ...(Burgos).



En esta situación, forzosamente la propia conducta de la recurrente, con reiteración de actuaciones y declaraciones durante varios años ante la Hacienda Estatal, sin cuestionar el domicilio fiscal designado, obliga a confirmar la resolución impugnada, máxime cuando se admite que el local de Basauri tampoco es propiedad de la recurrente, sino de la sociedad ---, y no consta documento alguno que refleje la cesión a ----, desde la constitución de la sociedad, debiendo significarse, finalmente, el alta de la empresa en el Impuesto sobre Actividades Económicas, estableciendo su ubicación en la localidad de --- (Burgos)".

## 2. Suministro de energía eléctrica en el caso de tarifa integral

La cuestión relativa al suministro de la energía eléctrica se ha suscitado en varias ocasiones, y lo ha sido, por un lado, en relación con la tributación de la empresa suministradora por el Impuesto sobre Sociedades, y, por otro, en relación con la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha prestación de servicios. Más tarde nos ocuparemos de esta cuestión, ahora nos centraremos en la primera, al hilo de la controversia acerca de cuál es la normativa aplicable, -la foral o la común- y cual la administración competente -la foral o la común- para realizar actuaciones de comprobación e investigación respecto a la aludida entidad suministradora (PERSONA JURÍDICA 1 Distribución Eléctrica, SAU) correspondiente al Impuesto sobre Sociedades. Esa cuestión ha sido resuelta por la STS de 14 de noviembre de 2014. Lo primero que hay que hacer es exponer la normativa aplicable, cosa que lleva a cabo dicha sentencia en su fundamento jurídico sexto, donde expone las reglas aplicables del Concierto Económico, en la redacción dada por la ley 12/2002, de 23 de mayo.

Esas reglas son las siguientes:

1ª) En su Sección 3ª con relación al Impuesto sobre Sociedades, el art. 14. Uno conceptúa este tributo como "concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País

Vasco", si bien el mismo precepto precisa que "No obstante, 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 quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio. Asimismo, será de aplicación la normativa autonómica a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco".

Por su parte, el art. 14. Dos señala que " se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere el apartado uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio".

Finalmente el punto tres precisa que "A los efectos de lo previsto en esta sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el art. 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios".

2ª) En cuanto a los puntos de conexión respecto del Impuesto sobre Sociedades para determinar en qué territorio se entiende realizada cada operación, el art. 16

dispone: " Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1ª. Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

Esta regla tendrá las siguientes excepciones: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados...

2ª) Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma...

B) Prestaciones de servicios: Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúan desde dicho territorio...

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco... 2º) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa"....

3ª) A su vez, el art. 19 sobre Inspección del Impuesto señala en su apartado uno "La ins-

pección del impuesto se realizara por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, 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 sus operaciones, corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio".

4ª) En cuanto al cobro dispone que " los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 6 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales".

5ª) Finalmente, en relación con los grupos fiscales, el art. 20. Dos. 1 dispone que " los grupos fiscales, estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la

sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual.

A estos efectos, se consideraran excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a otra normativa.

En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo".

Y dicho eso hay que añadir que la primera cuestión que se plantea es el tratamiento del suministro de energía a la tarifa integral en los periodos examinados a efectos de la aplicación de los criterios de localización del volumen de operaciones. El debate gira en torno a si dicha prestación constituye una sola operación, que debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales o, por el contrario, concurren dos prestaciones diferenciadas, autónomas, y no subordinadas ninguna de ellas a la otra, la actividad de distribución y la venta de energía, a las que no se les puede dar un tratamiento jurídico o tributario unívoco.

Con respecto a ella, el Tribunal Supremo declara:

"OCTAVO

(..) no cabe desconocer que el día 28 de julio de 2003 PERSONA JURÍDICA 1 Distribución Eléctrica, S.A, presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, ante la Hacienda Foral de Bizkaia, en la que consideró para el cálculo del volumen de operaciones realizadas en cada territorio que el suministro de electricidad, incluso en el caso de tarifa integral, constituía una única entrega de bienes muebles que se localiza en el territorio en que se realiza el último proceso de transformación del bien.

No obstante, el día 23 de julio de 2008, ante las actuaciones de comprobación realizadas por la

Inspección del Estado, PERSONA JURÍDICA 1 Distribución modificó el criterio utilizado, pretendiendo que se aplicase un nuevo método de cálculo del porcentaje del volumen de operaciones en cada territorio, que consistía en dividir los ingresos por tarifa integral en dos componentes, por una parte los ingresos por venta de energía y por otra los ingresos por servicios de transporte, asignando los primeros al lugar de la puesta a disposición del adquirente y los segundos al territorio del domicilio fiscal de la entidad que realiza la distribución de la energía eléctrica.

Por otra parte, al promover el primer conflicto la Diputación Foral el 31 de octubre de 2003, en relación a la competencia de la Inspección del Estado del Impuesto sobre Sociedades de 2002, tampoco cuestionó el sistema inicial seguido por PERSONA JURÍDICA 1 Distribución Eléctrica para el cálculo de las operaciones realizadas en cada territorio en el suministro de energía eléctrica a tarifa integral, al basarse exclusivamente en la incorrección de computar en las operaciones realizadas en el Estado las realizadas en Navarra. Lo hizo sin embargo, cuando el 10 de marzo de 2010 requirió de inhibición al Estado en relación con las actuaciones de investigación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, lo que dio lugar al pronunciamiento de la Junta Arbitral que ahora se impugna.

NOVENO

Con independencia de lo anterior, hay que reconocer, como mantiene la Junta Arbitral, que la validez del método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a los distintos territorios, propuesto por PERSONA JURÍDICA 1 Distribución y la Diputación Foral de Bizkaia, que supone la división de la factura por tarifa integral en una parte correspondiente a la actividad de distribución y otra correspondiente a la venta de energía, ha de enjuiciarse sólo a la luz del Concierto Económico.

La cuestión principal consiste en determinar si en el caso controvertido se está en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, ante dos tipos de operaciones comerciales diferentes.

A los efectos que ahora interesa resulta conveniente recordar las especiales circunstancias en las que tiene lugar las operaciones que nos ocupan, especiales circunstancias que vienen de la mano del régimen jurídico aplicable al sector eléctrico, en particular al suministro eléctrico, y al régimen transitorio en el que tienen lugar las mismas, que con tanta exhaustividad han sido descritas por las partes intervinientes.

Con la Ley del Sector Eléctrico de 1997 se inicia el proceso de liberalización del sector eléctrico, siendo necesario al efecto la separación vertical de las actividades que conforman dicho sector, caracterizado por la convivencia de actividades potencialmente competitivas con otras que constituyen un monopolio natural, pretendiendo la nueva regulación y durante un período transitorio que culminaría en 2009 procurar la separación jurídica de las distintas actividades que configuraban el sector eléctrico, producción o generación, transporte, distribución y comercialización. Al efecto se distinguió entre actividades que se podían ejercer libremente y actividades reguladas, entre las que se encontraban la distribución y el suministro a clientes que compraban a tarifa.

En las primeras cabe identificar la presencia de una comercializadora que vende electricidad al consumidor al precio que libremente pacten, estamos en presencia de un contrato de suministro, contrato atípico en nuestro ordenamiento jurídico y cuyas características y contenido es puesto de manifiesto por la jurisprudencia como bien se refleja en la resolución de la Junta Arbitral; es un contrato de naturaleza privada, en el que las partes pactan libremente prestaciones periódicas mediante la compensación de un precio, siendo el precio de la electricidad el que libremente se pacte, es un precio no regulado.

Pero la relación jurídica que nos ocupa y que debe ser objeto de examen difiere sustantivamente de la anterior, presentando singularidades que son necesarias resaltar. Nos encontramos por un lado una relación contractual entre las distribuidoras, que actúan en régimen de monopolio, y los consumidores, por el cual aquellas se comprometen al suministro de energía eléctrica con

un nivel de calidad determinado a cambio de un precio, estos precios son fijados previamente mediante un procedimiento establecido normativamente para todo el territorio nacional por el Gobierno, limitándose las distribuidoras a recaudar dichos ingresos para ser sometidos a un procedimiento de liquidación por el que se reparte el importe total de lo recaudado por las distribuidoras entre las mismas conforme unos porcentajes previamente fijados a cada una de las actividades presentes en el suministro eléctrico. Mientras se procede a la liberalización del sector, durante el período transitorio, en principio al menos, en el suministro a clientes a tarifa integral resulta evidente el carácter de servicio público de prestación obligatoria, en el que cabe distinguir por una parte la relación, ya vista, entre las distribuidoras y los clientes y por otra la relación administrativa entre las distribuidoras y la Administración que determina acabadamente el contenido de la relación jurídica entre distribuidoras y sus clientes, en tanto en cuanto delimita normativamente el contenido de aquella relación contractual en sus elementos sustantivos; todo lo cual determina la naturaleza jurídica del contrato en el suministro de electricidad a los clientes de tarifa integral, en el que cabe distinguir un contrato que en parte es privado, suministro de energía a cambio de un precio regulado, y en parte administrativo en tanto que se establece una serie de condicionantes impuestos normativamente para hacer posible el suministro de calidad de electricidad a un precio regulado. Resulta incuestionable que el objeto de este contrato es el suministro de electricidad, que para las distribuidoras tiene carácter obligatorio, y que para los clientes representa un derecho a recibir el suministro de energía eléctrica cuando así lo soliciten.

No es procedente pretender trasladar al período transitorio la separación de actividades y la liberación del mercado y realizar el análisis jurídico de la relación jurídica antes descrita entre distribuidores y clientes de tarifa integral con base a dicha situación jurídica, que en principio no se alcanzaría hasta 2009. Lo cierto es que durante el período transitorio que nos ocupa, no hay separación de actividades entre distribución y comercialización entre personas jurídicas distintas, sin

que exista, pues, disgregación del contrato de suministro, y conforme al contrato de suministro, único entre distribuidora y cliente a tarifa integral, aquella venía obligada a suministrar energía eléctrica al cliente en un punto determinado y con las características técnicas de calidad establecidas reglamentariamente, a cambio del pago de la tarifa establecida, quedando integrado en este contrato el común de las actividades necesarias al efecto, en tanto que las mismas, entre las que cabe señalar el transporte y la distribución, ambas de claro carácter instrumental, vienen vinculadas inescindiblemente a un único contrato de suministro de energía prestado por un único sujeto.

Pues bien, no obstante la brillante exposición que realizan los recurrentes para defender su posición, atendiendo a la regulación del sector eléctrico, en la comercialización realizada por empresas distribuidoras en el periodo discutido, a efectos de la identificación del lugar de la realización de las operaciones, para aplicar los puntos de conexión del Concierto no cabe hablar ante la existencia de un único contrato, de una actividad mixta, mezcla de transporte, por la distribución de la energía eléctrica, y de entrega de un bien corporal, a fin de repartir los ingresos de la factura entre ambas actividades, asignando los mismos en función de las dos reglas que contempla el art.28 del Concierto, el domicilio fiscal para los servicios de distribución y el territorio del punto de consumo para la entrega de energía, toda vez que la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte, al englobar la energía que se consume, el acceso a la red y todos los costes del sistema, viniendo a actuar, por ello, los distribuidores como suministradores de energía a los consumidores a precios regulados, a diferencia del caso del consumidor a precio libremente pactado, en el que el suministro conlleva separadamente el servicio de red y la energía, implicando dos contratos diferentes, el de energía y el de acceso a las redes.

Incluso, en los periodos en los que no existe consumo de energía y el cliente tiene que pagar a la empresa suministradora en función de la po-

tencia instalada, esta contraprestación no responde al servicio de distribución de la energía, sino a la posibilidad de acceder a la misma.

Siendo todo ello, hay que entender que los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica por tarifa integral deben localizarse en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación, esto es, en el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente".

La segunda cuestión planteada versa sobre la consideración de las operaciones realizadas en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra, a efectos de determinar el cómputo de las realizadas en territorio de régimen común, a la hora de aplicar las reglas de atribución de competencias normativas y de inspección en el Impuesto sobre Sociedades en el Concierto Económico para los sujetos pasivos con un volumen de operaciones superior a los 6 millones de euros en el ejercicio anterior. Exactamente, la controversia gira en torno a si Navarra forma parte del territorio común a efectos del Concierto Económico. En este punto la Sentencia del Tribunal Supremo reitera su criterio (Cfr. SSTs de 17 de octubre de 2013), definiendo el sentido de la expresión "territorio de régimen común", afirmando que:

"El objeto de nuestra interpretación es el alcance de la expresión "territorio de régimen común" en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión de la Ley 25/03, de 15 de julio.

La primera nota que ha de resaltarse es que en dicho Convenio son dos las administraciones territoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado, cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra.

La segunda conclusión que de todo esto se deriva es la de la absoluta imposibilidad de consi-



derar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervinientes, pues si así fuera su ausencia en el Convenio crearía serias dudas sobre la validez del mismo, lo que claramente no desean ninguno de los litigantes.

La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado "territorio de régimen común" de la Administración del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de PERSONA JURÍDICA 1 a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre "territorio de régimen común" y "territorio foral" es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea "territorio de régimen común en el ordenamiento español" sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra.

Entender las cosas de otra manera es imposible sin la concurrencia de esa otra administración territorial que se invoca, lo que implicaría, como hemos dicho, replantear todo el sistema que se examina".

Lo cual le lleva a concluir:

"Mutatis mutandi, en las relaciones a los efectos del Concierto, entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, esta debe considerarse "territorio en régimen común".

Si a todo lo anterior añadimos el distinto ámbito territorial y las relaciones que regulan en el Convenio y en el Concierto, de suerte que como ya se ha indicado desde la perspectiva de aplicabilidad del Convenio a la concreta relación o conflicto a resolver, los Territorios Históricos del País Vasco es territorio en régimen común, y viceversa, desde la perspectiva de aplicabilidad del

Concierto, la Comunidad Foral de Navarra, es territorio de régimen común, no es posible salvar el vacío normativo o la contradicción entre normas, de entender que existen, aplicando las reglas generales para salvar las mismas, en tanto que el intento de aplicación del Concierto o Convenio aunque materialmente puedan coincidir, conceptualmente son distintos, aún cuando resulte evidente que ello puede dar lugar a la paradoja que las partes ponen en evidencia...".

Ahora nos encontramos con la interpretación del art. 14.1 del Concierto Económico, cuyo texto viene a coincidir con el art. 18.2 del Convenio Económico, debiendo estarse a lo que tenemos declarado, que sin desconocer el carácter foral que tienen los territorios históricos vascos y la Comunidad Foral de Navarra en nuestro Ordenamiento Jurídico resuelven la cuestión desde la perspectiva del Convenio o Concierto.

C) Impuesto sobre el valor añadido.

#### 1. Devolución de saldos.

La devolución de saldos de IVA ha sido, -sigue siendo todavía, aunque en menor medida, puesto que aún quedan algunas aristas por pulir- motivo de conflicto, habiéndose pronunciado la Junta Arbitral (y también los tribunales en distintas ocasiones). Nos limitaremos a recoger una de las sentencias del Tribunal Supremo, fechada el 30 de marzo de 2011, que rechaza el traslado de saldos entre administraciones cuando el contribuyente cambia su domicilio fiscal, en estos términos:

"Trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de «exacción» prevista en el Concierto Económico, dado que dicha «exacción» se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enrique-

*cimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.*

*Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia «neta» resultante lo que determina el importe de «exacción» respecto al que sería competente cada Administración. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa.*

*En consecuencia, de lo expuesto podemos extraer dos conclusiones.*

- 1ª) No compartir la interpretación de la Administración demandante respecto a la imposibilidad legal de la fragmentación del IVA en caso de cambio de domicilio del obligado tributario --persona jurídica-- dado que esta posibilidad se recoge expresamente para las personas físicas.*
- 2ª) Una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta*

*ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio.*

*Por otra parte, la Administración demandante defiende la unicidad del IVA por entender que así se desprende del marco legal del Impuesto, en el que se regula la exacción tributaria de una manera uniforme y sin ninguna referencia a posibles fragmentaciones. Pues bien, tal criterio no contradice el que se sostiene en la resolución recurrida, pues estamos ante un impuesto en el que el reparto competencial ha sido diseñado por el Concierto Económico. Es decir, la Ley 12/2002 que aprueba el Concierto Económico no regula los aspectos sustantivos de los tributos concertados, sino que regula el ámbito competencial desde una doble perspectiva: en qué Administración recae la competencia para regular los tributos (tributos de normativa común y de normativa autonómica) y en qué Administración recae la competencia para la gestión tributaria.*

*Por tanto, no vale basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico. O dicho de otra forma, el cumplimiento del marco legal del IVA está condicionado, en lo referente a las Administraciones tributarias, a lo que sobre su competencia disponga el Concierto Económico. Piénsese, si no, en lo que el Concierto dice respecto a las personas físicas que cambian de domicilio y que con la Ley del IVA no cabría tal posibilidad.*

*Si el Concierto Económico hubiera querido regular competencialmente el tema según el criterio de la Administración recurrente, lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una Administración no competente y los efectos sobre su traslado a la otra Administración --se entiende que entre las Administraciones forales y de Territorio Común-- se ha realizado de forma expresa tal como resulta de lo preceptuado en el art. 12 del Concierto.*

*Nótese que la distribución de las competencias para la inspección del IVA que se recogen en el*

*apartado seis del artículo 29 del Concierto Económico, no prevén la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar créditos fiscales generados cuando era competente otra Administración, lo que determina su admisión de plano con la consiguiente indefensión que de ello puede derivarse al no tener la Administración anteriormente competente interés económico directo en entrar en dicha comprobación.*

*En definitiva, debe prevalecer el criterio del acuerdo recurrido de la Junta Arbitral en relación con la competencia administrativa en los supuestos en que el punto de conexión es el domicilio fiscal de una sociedad, debiéndose aplicar a las personas jurídicas en el caso recogido en el artículo 27.Uno.Tercera el mismo criterio que el expresamente regulado en el artículo 43.Siete para las personas físicas que cambian de domicilio fiscal.*

*En virtud de lo expuesto, incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente del IVA, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó. Debe ser, pues, la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo pendiente del IVA en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Guipúzcoa. La entidad mercantil puede formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, claro es, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada es conforme a Derecho. Es verdad que la opción acogida por nosotros no se ajusta, literalmente, a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, pero esto no es más que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir."*

## *2. Entrega de vehículos a concesionarios.*

Sin duda el asunto más conocido de los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo con respecto a resoluciones dictadas por la Junta Arbitral del Concierto ha sido el denominado caso ROVER . Como se sabe, la cuestión de fondo consiste en determinar el territorio común o foral en

el que deben tributar en el IVA, de acuerdo con el Concierto Económico, las entregas de vehículos efectuadas por dicha empresa en favor de cada uno de los concesionarios de su red, distribuidos por todo el territorio español. No existió discrepancia entre las Administraciones implicadas en los siguientes puntos básicos: a) que el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en Madrid; b) que la entidad tuvo un volumen de facturación superior a los 500 millones de pesetas hasta 2001 y superior a los 6 millones de euros a partir del 1 de Enero de 2002; y c) que el procedimiento de comercialización de los vehículos de turismo de la marca XXX era el siguiente: 1.- XXX España adquiría los vehículos a la fábrica de XXX Group Limited, situada en el Reino Unido. Las importaciones hasta el 31 de Diciembre de 1992, o las adquisiciones intracomunitarias de bienes, desde el 1 de Enero de 1993 en adelante, eran realizadas por Rover España; 2.- Los vehículos eran transportados por vía marítima desde el Reino Unido hasta el Puerto de Pasajes (Guipúzcoa), donde eran descargados y situados temporalmente por la empresa PERSONA JURÍDICA 3, S.A., integrada en el Grupo ZZZ, en virtud del contrato suscrito el 5 de Octubre de 1990; 3.- Desde Pasajes los vehículos eran transportados por ZZZ Express, S.A., a las instalaciones de PERSONA JURÍDICA 4, S.A., situadas en Araya (Álava), que se encargaba del almacenamiento y preparación (desparafinado, inspección y limpieza) para su posterior envío a la red de concesionarios, todo ello también en virtud del referido contrato suscrito con el Grupo ZZZ; 4.- XXX España factura hasta el 31 de octubre de 1995 a PERSONA JURÍDICA 5, S.A., y ésta atiende a los pedidos realizados por los concesionarios, siendo luego Rover quien factura y pone a disposición de la red de los concesionarios los vehículos y 5.- Por último Rover daba instrucciones a PERSONA JURÍDICA 4 para el envío de los vehículos a la red de concesionarios desde Araya, por medio de ZZZ Express, S.A. Además el personal de XXX España tenía libre acceso a las instalaciones contratadas para el ejercicio de las actividades de supervisión y control.

En cambio, si existía discrepancia sobre la duración del almacenamiento en Araya hasta que los

vehículos eran transportados a los concesionarios, y sobre la incidencia que tenía que en ocasiones fueran los concesionarios quienes solicitaran por vía informática directa a la fábrica los vehículos y no XXX España.

La Junta Arbitral entendió que, ante el acuerdo de XXX España con la entidad PERSONA JURÍDICA 4, S.A., de situar los vehículos en las instalaciones de Araya (Álava) para el almacenamiento y preparación antes de su envío a los concesionarios, todas las entregas debían considerarse realizadas en territorio foral, por ser Álava el lugar de inicio del transporte de los vehículos.

No comparte ese criterio el Tribunal Supremo, pues señala – en su sentencia de 13 de abril de 2013- que tratándose de entregas de bienes muebles, el artículo 28-Uno A.1 de la Ley del Concuerdo de 2002 fija una regla general en virtud de la cual se entienden realizadas las entregas en un territorio cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho territorio, y que, por tanto, sólo cuando la entrega se realice desde el territorio vasco es posible entender que se realizan en territorio foral, especificando, a continuación, que si los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte, lo que resulta válido tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros”, añade acto seguido en sus fundamentos jurídicos octavo y noveno lo siguiente:

(..)

“OCTAVO.-

*Esto sentado, la primera cuestión que ha de resolverse es la de si puede considerarse que la entrega de los vehículos por parte de XXX España, S.A, se realizaba desde Álava por la simple circunstancia de encontrarse almacenados los mismos en Araya, cuando se ordena el transporte a los concesionarios, en virtud del contrato cele-*

*brado entre XXX España y PERSONA JURÍDICA 4 o, por el contrario, si para determinar el territorio donde operaba el sujeto pasivo hay que tener en cuenta el lugar donde se realizaban las operaciones de compra y venta y todas las gestiones comerciales.*

*Pues bien, a juicio de la Sala, dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a XXX España, S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de XXX España, S.A., propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio. Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que XXX España, S.A., carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País vasco.*

*Así en el escrito que Rover remite con fecha 20 de Octubre de 1994 a la Oficina Nacional de la Inspección la entidad manifiesta que “todas las expediciones comerciales, operaciones de compra y venta, decisiones empresariales, facturación, contratación etc, se realizan en las oficinas de San Fernando de Henares, Madrid, donde se encuentra la sede social de la Compañía”.*

*También, el testigo D. Cándido, antiguo Director Financiero de XXX España, S.A, hasta Septiembre de 1995, y vinculado con los concesionarios de XXX España, S.A desde la financiera del BBVA*

hasta el año 2000, confirmó este modo de operar.

Frente a lo anterior, no cabe alegar que los vehículos, cuando la sociedad ordenaba la entrega, se encontraban en las instalaciones de PERSONA JURÍDICA 4, S.A., sita en Araya, en virtud del contrato firmado el 5 de octubre de 1990 con esta empresa, para que se encargara del almacenamiento y preparación de los mismos hasta su envío a la red de concesionarios, ya que este dato no puede resultar relevante a efectos de la exacción, al no referirse el precepto al lugar donde se hallen en el momento de la entrega, sino al lugar desde el que se realiza la puesta a disposición, tratándose los trabajos de almacenaje de servicios subcontratados que no pueden alterar el lugar de realización de las operaciones gravadas.

Por otra parte, en contra de lo que se mantiene, la campa de Araya, tenía como única finalidad el almacenamiento de un stock de vehículos y las operaciones allí realizadas en ningún caso suponían una transformación de los mismos, debiendo destacarse que según el contrato suscrito entre XXX España S.A. y las entidades integradas en el Grupo ZZZ en fecha 5 octubre 1990 "XXX España S.A. comunicará oportunamente a PERSONA JURÍDICA 4 y a ZZZ Express sus necesidades de despacho, limpieza, envío y plazo máximo de entrega de los vehículos a los concesionarios. El plazo máximo para todas estas operaciones será de cuatro días laborables incluyendo en dicho cómputo el mismo día de la comunicación". Por lo tanto, los 44 días a los que alude la contestación a la demanda pueden deberse a diversos factores, pero lo pactado era un plazo muy inferior.

En definitiva, las instalaciones de Araya eran un simple punto logístico dentro del transporte único entre el lugar de fabricación en Inglaterra y las instalaciones de los concesionarios. El control del proceso de XXX España S.A. al que hace referencia la resolución recurrida, el artículo 7,2, del contrato antes referido, y el que aquella sociedad conociera el destino y ubicación de los vehículos, no puede alterar la conclusión adoptada, pues

como hemos señalado el destino de Araya era una parada temporal de unas mercancías cuyo destino final venía predeterminado desde el Reino Unido, implicando un mero tránsito, aunque en él se hubieran realizado cuantiosas inversiones, hasta las instalaciones del adquirente.

NOVENO.-

La Diputación Foral de Álava, sin embargo, se acoge exclusivamente a la regla especial que dispone que "cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse a expedición o el transporte", regla que es la que considera aplicable también la Junta Arbitral, y que le permite concluir que en un volumen muy importante, pero cuya cuantificación no puede realizar por carecer de datos, las entregas de los vehículos a PERSONA JURÍDICA 5y/o a los concesionarios se realizaban desde Araya (Álava), lugar en el cual se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte, resultando indiferente que XXX España S.A., contase o no con medios personales y materiales propios en dicho territorio histórico o bien que hubiera subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios, al ser claro que es dicha sociedad quien tenía el poder de disposición de los vehículos y quien tenía el poder de supervisión y decisión sobre la localización de los mismos.

No podemos compartir la interpretación que realiza la Junta Arbitral respecto al punto de conexión que considera aplicable.

Como, al principio, señalábamos, la Ley del Comercio establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA, para determinar cuándo una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

Con arreglo al art. 68 Uno las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español cuando los bienes se ponen a



disposición del adquirente en dicho territorio. La expedición o transporte a que hace referencia ese precepto es aquel que implica la salida o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, la regla general es aplicable también cuando los bienes son objeto de un transporte que discurre, todo él, en el territorio de aplicación del impuesto.

Si, tratándose de bienes muebles corporales, éstos deben ser objeto de expedición o transporte fuera del ámbito territorial del Impuesto, para su puesta a disposición del adquirente, la entrega se entiende realizada en España cuando la expedición o transporte se inicia en el territorio de aplicación del Impuesto.

Pues bien, habiendo incorporado estos mismos principios al Concierto, y como mantiene la Administración del Estado el inciso especial ha de interpretarse en el sentido de que se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entenderán realizadas en territorio del País Vasco " cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente", por lo que sólo puede jugar para entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.

Otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las campas que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo.

En definitiva, no procede efectuar una interpretación literal como la que propugna la Junta Arbitral, sino una interpretación lógica y sistemática como la que interesa la Administración recurrente del punto de conexión.

En caso contrario, nos encontraríamos que, por la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días, la tributación por razón del Valor Añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías, se podría atribuir integra-

mente al País Vasco; sin que la fabricación de dichas mercancías se haya producido en País Vasco, sin que tampoco se haya producido transformación de las mismas en el País Vasco, y sin que la labor de comercialización de esas mercancías haya tenido lugar en dicho territorio".

### 3. Operaciones de suministro de energía eléctrica en el caso de tarifa integral.

En varios asuntos se ha suscitado (con repercusión en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA) la cuestión relativa a si constituye una sola operación, que debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales o, por el contrario, estamos ante actividades independientes, la de distribución, prestación de servicios, frente a la venta de energía, entrega de bienes, en los clientes de tarifa integral; e incluso si aún tratándose de una sola operación cuál de las actividades desarrolladas, la de distribución o la de comercialización, es principal respecto de la otra. Cuatro son las sentencias del Tribunal Supremo que se ocupan de esta cuestión (SSTS de 13, 14 (2) y 17 de noviembre de 2014). Pues bien, en el IVA el problema se concreta en determinar a cuál de las dos Administraciones enfrentadas (AEAT o Diputación Foral de Bizkaia) pertenece la competencia para la inspección del IVA conforme al Concierto Económico, puesto que el artº 29 sobre "Gestión e Inspección del Impuesto" establece como criterio que en el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales. El conflicto gira en torno a si procede la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la distribución y otra correspondiente a la venta de la energía eléctrica.

La Junta Arbitral sostuvo el criterio de que es artificioso, tratándose de la tarifa integral, desglosar la entrega de energía de su transporte por la red de distribución, y que es la entrega la que reviste carácter predominante desde el punto de vista del cliente, por lo que se trataba de una única

operación, que debe calificarse como entrega de bienes muebles. A esta conclusión llega ante el parecer mayoritario de la doctrina civilista sobre el carácter unitario del contrato de suministro eléctrico.

El Tribunal Supremo refrenda ese criterio. Nos fijamos en su Sentencia de 13 de noviembre de 2014, de la que recogemos varios fundamentos de derecho:

“SEXTO

(..)hay que tener en cuenta que la ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con el País Vasco, preveía en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, el art. 26, conceptuado este tributo como concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado; el artº 27, sobre "Exacción del Impuesto", regula esta materia, y en lo que ahora interesa prevé que cuando el sujeto pasivo opere en territorio común o vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establece en el artº 28; y establecía que los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros, tributarán en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco; entendiéndose como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad; operando el sujeto pasivo en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con el artº 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios; y en cuando a la "Gestión e Inspección del Impuesto", el artº 29 establece que la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territo-

rio común o vasco, se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco la comprobación e investigación se realizará por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, pero en el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones, de acuerdo, con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado.

Establece el artº 28 que "A los efectos de este Concierto Económico, se entenderá realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: A) Entregas de bienes: 1ª : Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados

2ª) Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

B) Prestaciones de servicios: 1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúan desde dicho territorio.

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco... 2º) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa".

(...)

#### OCTAVO

Por lo que respecta a la primera cuestión, no cabe desconocer que resultaba pacífico entre las partes que respecto de los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica de los clientes de tarifa integral, su localización se hacía en función del territorio en el que se realiza el último proceso de transformación de la energía eléctrica que se produce en el lugar donde está localizado el punto de suministro, ya que es ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente, artº 28. Uno. A).1º,a). Sin embargo, como ya se ha indicado, a raíz de la intervención de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia y consentimiento de PERSONA JURÍDICA 1 Distribución se propone que se aplicase un nuevo método de cálculo del porcentaje del volumen de operaciones en cada territorio, que consistía en dividir los ingresos por tarifa integral en dos componentes, por una parte los ingresos por venta de energía y por otra los ingresos por servicios de transporte, asignando los primeros al lugar de la puesta a disposición del adquirente y los segundos al territorio del domicilio fiscal de la entidad que realiza la distribución de la energía eléctrica”.

Y dicho esto, el Tribunal Supremo rechaza el criterio de la división de la factura por tarifa integral en una parte correspondiente a la actividad de distribución y otra correspondiente a la venta de energía, considerando que en el caso controvertido se está en presencia de una operación unitaria, lo cual realiza en estos términos, en el fundamento noveno de dicha Sentencia:

*“atendiendo a la regulación del sector eléctrico, en la comercialización realizada por empresas distribuidoras en el periodo discutido, a efectos de la identificación del lugar de la realización de las operaciones, para aplicar los puntos de conexión del Concierto no cabe hablar ante la existencia de un único contrato, de una actividad mixta, mezcla de transporte, por la distribución de la energía eléctrica, y de entrega de un bien corporal, a fin de repartir los ingresos de la factura*

*entre ambas actividades, asignando los mismos en función de las dos reglas que contempla el art.28 del Concierto, el domicilio fiscal para los servicios de distribución y el territorio del punto de consumo para la entrega de energía, toda vez que la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte, al englobar la energía que se consume, el acceso a la red y todos los costes del sistema, viniendo a actuar, por ello, los distribuidores como suministradores de energía a los consumidores a precios regulados, a diferencia del caso del consumidor a precio libremente pactado, en el que el suministro conlleva separadamente el servicio de red y la energía, implicando dos contratos diferentes, el de energía y el de acceso a las redes.*

*Incluso, en los periodos en los que no existe consumo de energía y el cliente tiene que pagar a la empresa suministradora en función de la potencia instalada, esta contraprestación no responde al servicio de distribución de la energía, sino a la posibilidad de acceder a la misma.*

*Siendo todo ello, hay que entender que los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica por tarifa integral deben localizarse en función del territorio en el que se realiza el último proceso de transformación, esto es, en el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente”.*

#### D. Impuestos Especiales.

También ha habido pronunciamientos del Tribunal Supremo relativos a los Impuestos especiales, concretamente, sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos. En ese sentido, recordemos que el apartado dos del artículo 33 del Concierto Económico, relativo a la normativa aplicable y exacción de los impuestos especiales del Concierto Económico establece:

*“Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando su devengo se produzca en el País Vasco.*

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa".

Pues bien, en la STS de 12 de mayo de 2011, se dice:

"CUARTO.-

*La cuestión básica que plantea la recurrente es la de la imposibilidad de conocer la cuantía de biocombustible contenido en la mezcla de producto objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos y, en consecuencia, la imposibilidad de localizar el territorio, común o foral, del que el producto sale para su puesta a consumo. Dado que es esta circunstancia, la salida del biocombustible de los establecimientos en que se encuentre con destino a su consumo, como regla general, es la que determina el devengo del impuesto y, reconocido por ambas Administraciones en conflicto que se trata de una circunstancia indeterminable, es obvio que nos encontramos ante una situación en la que el contribuyente no dispone de una regla expresa de actuación.*

*Ello implica la necesidad de fijar un punto de conexión específico, porque el que existe en la regularización de Impuestos Especiales es exclusivamente formal, sin contenido material alguno. La fijación de ese punto de conexión no es atribución de la Junta Arbitral del Concierto Económico sino de la Comisión Mixta.*

QUINTO.-

*No ofrece dudas que conforme a la Ley reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en*

*el artículo 32.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el punto de conexión es el devengo, cuando de Impuestos Especiales se trata.*

*Por su parte, y dada la remisión contenida en el artículo 33.2 a la legislación estatal, las normas que rigen dicho impuesto, tanto en los aspectos sustantivos como formales, son las establecidas en cada momento por el Estado.*

*De otro lado, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 53/2002 contempla un mecanismo para la aplicación de la exención regulada en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, exención que es la aquí controvertida.*

*La disposición mencionada establece: "Cuando dichos acuerdos de exención se refieran a biocombustibles que se mezclan con combustibles convencionales, directamente o previa transformación, la aplicación de la exención comprenderá todos aquellos que hayan sido objeto de la certificación prevista en el artículo 105.5.b) del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio."*

SEXTO.-

*Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas, la de la inexistencia de punto de conexión que regule la Administración competente para hacer frente al coste recaudatorio que se deriva de la exención prevista en el artículo 51.3 a) de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, es clara la necesidad de su rechazo.*

*En primer término, hay que dejar sentada la competencia de la Junta Arbitral para resolver el Conflicto, pues es evidente que el fondo de la discusión radica en fijar el punto de conexión que ha de servir de criterio para determinar la Administración competente para hacer frente a la exención. Es claro que el artículo 66.1 a) de la Ley del Concierto atribuye a la Junta Arbitral la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados.*

*En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto es*

claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de Impuestos Especiales.

Finalmente, es indudable que no puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Se opone a ello diversas consideraciones. La primera, que esos "otros" puntos de conexión no pueden ser creados fuera del Convenio, porque ello desnaturalizaría éste y excedería de las facultades de la Junta que se circunscribe a la "aplicación" de los puntos de conexión y no a su "creación". La segunda, que los puntos de conexión específicos a que alude la Diputación Foral, además de estar previstos de modo taxativo en la Ley del Concierto, contemplan situaciones al menos relativamente autónomas con el hecho imponible básico, lo que no puede predicarse del conflicto planteado, en el que la exención controvertida está íntimamente ligada al hecho imponible. Por último, no se ve dificultad específica en extender ese punto de conexión a todo lo que delimita el "hecho imponible" y todas las situaciones fácticas que tienen en él su origen, en este caso la exención discutida.

#### SÉPTIMO.-

Es claro que la dificultad propuesta por la recurrente, en el sentido de que es imposible física y técnicamente delimitar la parte que origina la devolución controvertida, parece desvirtuar la argumentación precedente.

Y decimos parece porque la dificultad se centra en el "quantum" no en el "que", lo que demuestra que el criterio adoptado, en lo sustancial, es correcto. Sin embargo, esta validez cualitativa tiene mucho más valor del que inicialmente pudiera pensarse.

Efectivamente, y pese a las dificultades puramente físicas y técnicas, la Comisión de Concierto ha llegado a un acuerdo para la fijación del "quantum" controvertido lo que acredita que la dificultad técnica esgrimida no era insuperable. Además, una vez alcanzado un mecanismo de fijación del "quantum" no se ve razón que im-

pidan aplicar dicho criterio a los ejercicios aquí cuestionados y combatidos, pese a que la decisión es de 30 de julio de 2007.

#### OCTAVO.-

La recurrente, en realidad, lo que plantea es la necesidad de un "ajuste" en el Concierto por la vía de un Conflicto. Es evidente que esa cuestión no puede ser resuelta en el marco en que ha sido formulada".

#### E. Gestión y procedimiento: cambio de domicilio de las personas jurídicas

En relación con lo dispuesto en el artículo 43.8 del Concierto Económico en la redacción dada por la Ley 12/2002, de 13 de mayo, se han producido dos pronunciamientos jurisprudenciales del mayor interés, fechados el 18 y el 22 de mayo de 2013. El artículo 43.8 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone 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 de-  
vengan inactivas o cesen en su actividad".

Este artículo, por consiguiente, establece la presunción de que cuando una persona jurídica cambie su domicilio fiscal y en el año anterior o siguiente haya devenido inactiva o haya cesado en su actividad, este cambio no tendrá consecuencias fiscales a efectos del Concierto Económico.

En la STS de 18 de mayo de 2013 se pretende saber si es o no aplicable la presunción establecida en dicho artículo a una determinada sociedad como consecuencia de su disolución, con cesión global de activo y pasivo a otra sociedad que es el socio único.

El fundamento jurídico primero de dicha Sentencia se dedica a centrar el tema, cosa que hace en estos términos:

"El precepto distingue entre "devenir inactiva" y "cesar en la actividad. Bajo el concepto de devenir inactiva se ha de comprender una pura si-



tuación de hecho, es decir, una mera cesación en la actividad pero sin traducciones jurídicas. Cesar en la actividad, por el contrario, implica no una situación de hecho, cuanto una voluntad de cese que se expresa, entre otros medios, mediante los oportunos acuerdos de disolución y liquidación establecidos conforme a la normativa que regula la vida de las sociedades.

Por otra parte y tal como se desprende claramente del tenor literal del precepto, el cese en la actividad a que se refiere el artículo 43.8 de la Ley 12/2002 se debe entender referido a la persona jurídica y no a los bienes y derechos que integran su activo. Tras la disolución por cesión global del activo y del pasivo al único accionista, la entidad adquirida pierde su personalidad jurídica y por tanto cesa en la actividad como persona independiente.

El artículo 43.8 de la Ley del Concierto Económico responde a una clara voluntad por parte del Legislador de evitar cambios "aparentes" de domicilio fiscal con una finalidad elusoria.

Es decir, se establece como freno a posibles cambios de domicilio fiscal que sin responder a una verdadera causa económica real y efectiva se acometiesen con el propósito exclusivo de lograr una menor tributación amparada por la diversidad normativa existente entre la normas tributarias estatales y las forales, diversidad normativa que ampara y regula el propio Concierto dentro de los límites de su artículo 3. Dicho propósito antielusivo del precepto estudiado se desprende de su propio tenor literal. Así, la puesta en marcha de la presunción que establece dicho artículo se condiciona por la constatación fáctica de dos hechos objetivos:

- 1.- Que la persona jurídica pase a situación de inactividad o cese en su actividad. Con la delimitación de este supuesto de hecho el legislador condiciona la puesta en marcha de la presunción a la constatación de un indicio más que evidente de que el cambio de domicilio ha sido realizado con fines ajenos a una causa económica real y efectiva. No obstante, debemos recordar

que dicha presunción no es "iuris et de iure" sino "iuris tantum" y, por lo tanto, permite al contribuyente acreditar lo contrario.

- 2.- Que no haya transcurrido más de un año entre el momento en el que el cambio de domicilio fiscal se comunicó y el momento en que la entidad devino inactiva o cesó en su actividad como consecuencia de su disolución, liquidación y transmisión global de su activo y pasivo a la entidad adquirente. Con la introducción de dicho elemento temporal el legislador lo que pretende es dotar a la presunción de cierta seguridad jurídica, condicionando su aplicación a un espacio temporal limitado.

Definida la finalidad del precepto, debemos examinar los efectos que derivan de su aplicación.

Pues bien, de una simple lectura del artículo 43.8 de la Ley 12/2002 se desprende que, constatadas las circunstancias fácticas que configuran la presunción legal, el efecto que se producirá será considerar no producido el cambio de domicilio fiscal realizado por la sociedad inactiva. Es decir, dicho cambio de domicilio fiscal será inexistente y, por lo tanto, si es inexistente dicho cambio de domicilio no habrá producido efecto alguno.

En consecuencia, si por aplicación del artículo 43.8 de Ley de Concierto el cambio de domicilio fiscal no se ha producido, no podrá derivarse ninguno de los efectos que la Ley de Concierto prescribe para los cambios de domicilio. En este punto debemos recordar que el domicilio fiscal, en relación con las personas jurídicas, es uno de los puntos de conexión previstos por la Ley del Concierto para determinar, entre otros aspectos: si un contribuyente debe someterse a la normativa estatal sobre el Impuesto de Sociedades o si está sujeto a la normativa foral ( art. 14 Ley del Concierto); para determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades (artículo 15 de la Ley de Concierto); para delimitar las competencias Inspectores de la Hacienda Estatal y Foral sobre el Impuesto de Sociedades ( artículo 19 de la Ley

de Concierto). De esta manera, un cambio de domicilio fiscal, a los efectos del Concierto, llevará consigo, en la mayoría de los casos, una alteración de las competencias administrativas.

Quando juega la presunción establecida en el artículo 43.8 de la Ley de Concierto, el cambio de domicilio llevado a cabo por el contribuyente se entiende "no producido". Es inexistente. Con lo cual, del mismo no se desprenderá efecto alguno y, en particular, no se derivará el efecto de alterar ninguna competencia administrativa. De esta manera, como consecuencia ineludible de lo anteriormente expuesto, la Administración tributaria que era competente hasta el momento en que se produjo el cambio de domicilio, podrá entender, por efecto directo del artículo 43.8 y siempre que se acredite el supuesto de hecho que condiciona la aplicación de la presunción legal, que no se ha producido tal cambio de domicilio y continuar, por ello, siendo competente. Es decir, el artículo 43.8 de la Ley 12/2003, de 23 de mayo, establece un criterio de atribución de competencias entre las Administraciones afectadas por el Concierto basado en la presunción legal de no entender producido un cambio de domicilio cuando concurren las circunstancias descritas en el supuesto de hecho del artículo 43.8"

En el fundamento segundo el Tribunal Supremo encara y resuelve la controversia en el sentido de que el artículo 43.8 de la Ley 12/2002 es aplicable a los supuestos de cesión global de activo y pasivo al socio único con disolución y liquidación de una entidad y con extinción de su personalidad jurídica, con estos argumentos:

*"Las sociedades limitadas --como es el caso de PERSONA JURÍDICA6 S.L.-- son entidades a las que el Derecho atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia y, en consecuencia, capacidad para actuar como sujetos de derecho, esto es, capacidad para adquirir y poseer bienes de todas clases, para contraer obligaciones y ejercer acciones, una vez que son debidamente constituidas e inscritas en el Registro Mercantil.*

Las personas jurídicas pierden su condición de tales y se extinguen, entre otras causas, por la di-

solución y consiguiente liquidación patrimonial de la entidad que les dio origen. Por tanto, con la disolución de la sociedad se extingue la personalidad.

Igual conclusión se alcanza --extinción de la personalidad jurídica--, como dice el Abogado del Estado recurrente, en los casos de cesión global del activo y pasivo al socio único con disolución y liquidación de la entidad. Al considerarse la cesión global del activo y pasivo de una sociedad como una auténtica liquidación de la sociedad, no puede entenderse como una operación de fusión, que habría determinado la sucesión universal pretendida por los demandados. En efecto, la cesión global de activos y pasivos de una sociedad que se extingue a favor de su socio único supone una auténtica liquidación de la sociedad. Al considerarse la cesión una operación de liquidación no puede entenderse como una fusión de las sociedades implicadas conforme a los requisitos y formalidades previstos en la legislación mercantil, que es lo que habría determinado, en su caso, la sucesión universal de derechos y obligaciones, que es la tesis que sostienen los demandados.

La cesión global de activos y pasivos es una figura respecto de la que la doctrina registral ha determinado los requisitos necesarios para su eficacia, (DGRN Resolución 22-6-88, DGRN 21-11-89). Su regulación aparecía en los artículos 117 de la Ley de 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, así como en el artículo 246 del Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio). En concreto, el artículo 117.4 de la Ley de 2/1995, establecía que "la eficacia de la cesión quedará supeditada a la inscripción de la escritura pública de extinción de la sociedad". Y en el artículo 246 del Reglamento del Registro Mercantil, que aparece bajo la rúbrica: "Cesión global de activo y pasivo", se regulan algunas particularidades de este modo de extinción de una sociedad. Este artículo está incluido en la sección 2ª del Capítulo VIII del Título II del citado texto, titulado precisamente "De la liquidación de sociedades y del cierre de la hoja registral". La entidad PERSONA JURÍDICA6 S.L., tal y como se refleja en la escritura

pública de 16 de julio de 2002, se disolvió, liquidó y realizó la cesión global de sus activos y pasivos a la entidad PERSONA JURÍDICA 7 S.A., lo que supuso la extinción de su personalidad jurídica y el cierre en el Registro Mercantil de la hoja correspondiente a la entidad.

No diríamos lo mismo si la cesión global del activo y pasivo a favor del socio único, se hubiera llevado a cabo después de la Ley 3/2009 (BOE de 4 de abril), de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, pues en ese caso la cesión podría ser asimilable a una fusión impropia a la que resultaría de aplicación el régimen fiscal especial de fusiones, bajo el entendimiento de que este tipo de operación dejaría de enmarcarse en el ámbito propio de las liquidaciones, tal como reza la Exposición de Motivos de la Ley 3/2009. Lo anterior no presupone que la cesión global de activo y pasivo no pueda ser un vehículo apto para la reestructuración o reorganización de actividades empresariales que no implique la realización de plusvalías latentes.

Si el artículo 43.8 de la Ley del Concierto exige para su aplicación que la entidad haya devenido inactiva o haya cesado en su actividad, no cabe duda que, en el caso que nos ocupa, después de la cesión global del activo y del pasivo por PERSONA JURÍDICA 6 S.L a su socio único VIZCAINA DE EDIFICACIONES y su disolución y ulterior liquidación PERSONA JURÍDICA 6 S.L dejó de existir y se extinguió y, consecuentemente, devino inactiva puesto que dejó de desarrollar como persona jurídica independiente la actividad que constituía su objeto. Dejó de ser una entidad con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, lo cual supone que cesó en el ejercicio de su actividad tal y como requiere el artículo 43.8 de la Ley 12/2002. Con independencia de que la sociedad beneficiaria o adquirente continúe desarrollando la misma actividad de la sociedad transmitente, es indudable que ésta se extingue y que por tanto, como ente con personalidad jurídica propia, cesa en su actividad. Ninguna norma establece una suerte de subrogación en la personalidad de la transmitente, siendo distintos sujetos la extinguida y la beneficiada.

Por tanto, aunque los activos y pasivos de PERSONA JURÍDICA 6 S.L. continúen funcionando en la sociedad PERSONA JURÍDICA 7 S.A., PERSONA JURÍDICA 6 S.L. desaparece como persona jurídica cesando en su actividad a los efectos del artículo 43.8 del Concierto Económico.

Quien tiene que continuar en la actividad, para que no se aplique la presunción del artículo 43.8 de la Ley 12/2002, es la entidad transmitente.

La norma no alude a operaciones de reestructuración empresarial, sino a inactividad o cese en las operaciones mercantiles.

Por eso, no podemos compartir el criterio de la Junta Arbitral del Concierto Económico expresado en la resolución objeto de recurso de entender que "la empresa no ha estado inactiva ni ha cesado en su actividad en el año anterior o posterior al cambio de domicilio". La Junta Arbitral cree 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 aquéllos otros en los que la actividad continúe bajo otra titularidad. La Sala considera, en cambio, como acabamos de decir, que es la sociedad cedente que cambió de domicilio fiscal la que tiene que continuar para que no se aplique la presunción del artículo 43.8. El cese en la actividad a que se refiere el precepto citado debe entenderse referido a la persona jurídica, no a la actividad empresarial desarrollada

No debe olvidarse que, como se expuso en los Antecedentes de Hecho, antes de que transcurriese el año del cambio de domicilio fiscal a Bilbao, PERSONA JURÍDICA 6 S.L., mediante escritura de fecha 16 de julio de 2002, se disuelve y liquida, con cesión global del activo y pasivo a PERSONA JURÍDICA 7 S.A. La escritura de disolución fue inscrita en el Registro Mercantil de Cantabria el 21 de agosto de 2002 y en el Registro Mercantil de Vizcaya el 20 de septiembre de 2002. En fecha 30 de septiembre de 2002 PERSONA JURÍDICA 6 S.L. presentó en la AEAT de Bizkaia el modelo 037 declarando la baja de la sociedad, consignando como fecha de cese efectivo de actividades el 30 de junio de 2002. En la declaración de IVA co-

*respondiente al segundo trimestre, presentada en la AEAT, aparecía marcada la casilla "sin efectividad". Las instrucciones del modelo 300 de IVA especifican que se marque la casilla "sin actividad" cuando "no se hayan devengado ni soportado cuotas durante el periodo a que se refiera la presente declaración". Es decir, que durante dicho periodo no se ha devengado ni soportado IVA por ninguna operación. Si se hubiese soportado IVA por alguna operación, aunque el mismo no fuese aún deducible por incumplir alguno de los requisitos de los artículos 93 y siguientes de la Ley 37/92 del IVA, no se podría haber marcado la casilla "sin actividad". La consignación de la referida casilla por parte del obligado supone una prueba de que no soportó ni repercutió cuota alguna durante dicho periodo.*

*Ciertamente que el artículo 43.8 de la Ley 12/2002 contiene una presunción iuris tantum, de manera que cabe prueba en contrario sobre continuación de la actividad por la sociedad que cambió de domicilio fiscal. La presunción se desvirtúa acreditando que la sociedad se mantuvo activa desde la fecha del cambio de domicilio fiscal, durante al menos un año, y teniendo la dirección de dicha actividad en Vizcaya.*

*Por todo lo expuesto, resulta acreditado que la mercantil PERSONA JURÍDICA 6 S.L., en el plazo del año siguiente al cambio de domicilio fiscal de Cantabria (Avda. DOMICILIO 0001 de Castro Urdiales) a Vizcaya (Calle DOMICILIO 0002 de Bilbao), cesó en su actividad. Pero tal prueba no ha sido al menos presentada con la entidad y consistencia adecuadas y, en todo caso, la resolución de la Junta Arbitral objeto de recurso no la ha puesto de relieve".*

Continuando la senda trazada por la Sentencia de 18 de mayo de 2013, otra Sentencia del Tribunal Supremo, está de fecha de 22 de mayo de 2013, se vuelve a pronunciar sobre un asunto en el resulta clave el artículo 43.8 del Concierto Económico.

Los hechos son los siguientes: Con fecha 30 de mayo de 2000 se constituyó, mediante escritura pública otorgada en Santander, la sociedad PER-

SONA JURÍDICA 7, S.L, fijando su domicilio social en Santander. El administrador único de la entidad, designado en el acto constitutivo, era D. PERSONA FÍSICA 3, con domicilio en Muskiz (Bizkaia). Por escritura de fecha 22 de noviembre de 2004, otorgada en Bilbao, la sociedad PERSONA JURÍDICA 8, S.A., domiciliada en Muskiz (Bizkaia), adquirió la totalidad de las participaciones sociales de PERSONA JURÍDICA 7, S.L. Por otra escritura otorgada igualmente en Bilbao, el 22 de noviembre de 2004, la sociedad PERSONA JURÍDICA 7, S.L. trasladó su domicilio social a Muskiz (Bizkaia), al mismo domicilio de la entidad que ese mismo día había adquirido la totalidad de sus participaciones sociales. PERSONA JURÍDICA 7, S.L. comunicó el 30 de diciembre de 2004 a la AEAT en Cantabria, mediante Impreso Modelo 036, el traslado de su domicilio fiscal a Bizkaia con efectos desde el 13 de diciembre de 2004. Esta comunicación fue devuelta por la AEAT de Cantabria por considerar que no correspondía su tramitación a aquella Delegación, y se reenvió a la AEAT de Bizkaia el 21 de enero de 2005. El 22 de febrero de 2005 la entidad comunicó a la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el Impreso Modelo 036, el cambio de domicilio con efectos desde el 13 de diciembre de 2004. Por escritura con fecha 29 de diciembre de 2004, otorgada en Bilbao, PERSONA JURÍDICA 8, S.A., socio único de PERSONA JURÍDICA 7, S.L., absorbió a esta última. Esta escritura de fusión por absorción fue presentada ante el Registro Mercantil de Vizcaya el 30 de diciembre de 2004, y fue inscrita el día 20 de enero de 2005. La sociedad PERSONA JURÍDICA 7, S.L. presentó como últimas declaraciones tributarias ante la AEAT las correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de 2003 y al IVA de los tres primeros trimestres de 2004.

Lo que tuvo que resolverse por el Tribunal Supremo, y antes por la Junta Arbitral del Concierto Económico, es si el cambio de domicilio de la entidad PERSONA JURÍDICA 7, S.L. desde Santander a Muskiz (Bizkaia) ha de tenerse por existente o contrariamente, por inexistente, a efectos tributarios en la solicitud generadora de las actuaciones. Pues bien, siguiendo la doctrina fijada por la STS de 18 de mayo de 2013, fecha de 22 de mayo de 2013 señala:

*“lo esencial, a efectos de interpretar el concepto de “cese de actividad de las personas jurídicas” a que se refiere el artículo 43.8 de la Ley del Concierto Económico 12/2002 de 23 de mayo es la subsistencia de las personas jurídicas, pues si estas se extinguen no es posible la continuidad de la actividad que desempeñaban, y esto es lo que sucedió a la entidad “PERSONA JURÍDICA 7, S.L.” cuando fue absorbida por “PERSONA JURÍDICA 8, S.A.”, pues, en nuestra opinión, la actividad está indisolublemente unida al sujeto que la efectúe, y, de este modo, la misma actividad, pero llevada a cabo bajo la titularidad de otro sujeto, es una actividad distinta de la anterior”.*

### III. PALABRAS FINALES.

Desde su puesta en marcha, a la Junta Arbitral del Concierto ha llegado un amplio conjunto de asuntos de la más variada naturaleza que afectan a diferentes impuestos. No en todos los casos, sin embargo, se han llegado a fijar criterios de orden sustancial, puesto que por cuestiones formales (vgr. extemporaneidad, allanamiento, etc.) no ha habido un pronunciamiento sobre el fondo del asunto planteado (vgr. en relación con el Impuesto sobre sucesiones y donaciones y con el Impuesto sobre renta de no residentes, etc.). Lo habitual, a estas alturas, es que los asuntos lleguen ya directamente a la Junta Arbitral; hubo un tiempo, sin embargo, en que los asuntos llegaban tras un recorrido previo judicial. Poco a poco se ha ido clarificando el ámbito competencial de la Junta Arbitral, y, por ello, la excepción es que los tribunales (esencialmente, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco), se vean obligados a abstenerse de conocer sobre algunos de los asuntos que se les plantean, o anulen liquidaciones, precisamente, por haberse omitido plantear el correspondiente conflicto ante la Junta Arbitral<sup>11</sup>.

En las líneas precedentes hemos glosado los pronunciamientos judiciales que nos han parecido más interesantes recaídos sobre resoluciones

acordadas por la Junta Arbitral. Igualmente interesantes resultan otros criterios de la ésta que han adquirido firmeza, dado que no han sido recurridos, pero cuya exposición no tiene cabida en este trabajo, pero que no queremos dejar de mencionar, como la Resolución 18/2011, de 26 de julio (Expediente 9/2008), Resolución 15/2012, de 29 de diciembre (Expediente 23/2010), Resolución 13/2013, de 28 de junio (Expediente 29/2010) y la Resolución 17/2013, de 9 de septiembre (Expediente 21/2010).

<sup>11</sup> Cfr. entre otras, SSTSJ del País Vasco, de 8 y 10 de octubre, de 10 de septiembre, de 17 y 15 de julio, y de 9 de mayo de 2014.