

| <i>Expte</i> | <i>Resolución</i> |            | <i>Administraciones afectadas</i> |                           | <i>Concepto</i>                            |
|--------------|-------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| 10/2009      | R6/2012           | 11/05/2012 | Diputación Foral de Bizkaia       | Administración del Estado | Domicilio fiscal de las personas jurídicas |

## **Resolución R 6/2012**

### **Expediente 10/2009**

En la Villa de Bilbao, a 11 de mayo de 2012

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

### **ACUERDO**

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Administración del Estado, acerca de la competencia para la comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al Ejercicio 2004 del obligado ENTIDAD 1 S.L. (NIF ----), conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 10/2009.

### **I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito fechado el 2 de septiembre de 2009 que tuvo registro de entrada el mismo día.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Con fecha 30 de mayo de 2000 se constituyó, mediante escritura pública otorgada en Santander, ante el notario Sr. Nieto Aldea, la sociedad ENTIDAD 1, fijando su domicilio social en Santander. El administrador único de la entidad, designado en el acto constitutivo, era el ADMINISTRADOR, con domicilio en Muskiz (Bizkaia).
- Por escritura de fecha 22 de noviembre de 2004, otorgada en Bilbao, ante el notario, la sociedad ENTIDAD 2 S.A., domiciliada en Muskiz (Bizkaia), adquirió la totalidad de las participaciones sociales de ENTIDAD 1.

| <i>Expte</i> | <i>Resolución</i> |            | <i>Administraciones afectadas</i> |                           | <i>Concepto</i>                            |
|--------------|-------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| 10/2009      | R6/2012           | 11/05/2012 | Diputación Foral de Bizkaia       | Administración del Estado | Domicilio fiscal de las personas jurídicas |

- Por otra escritura otorgada igualmente en Bilbao, el 22 de noviembre de 2004, ante el mismo notario, la sociedad ENTIDAD 1 trasladó su domicilio social a Muskiz (Bizkaia), es decir al mismo domicilio de la entidad que ese mismo día había adquirido la totalidad de sus participaciones sociales.
- ENTIDAD 1 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 de fecha 29 de diciembre de 2004, otorgada en Bilbao, ante el notario, ENTIDAD 2 S.A., socio único de ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1 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.
- En fecha 20 de mayo de 2009 la AEAT inició actuaciones de comprobación e investigación, con carácter general respecto del Impuesto sobre Sociedades de 2004 de ENTIDAD 1, entendiendo dichas actuaciones con la sociedad absorbente de la misma, esto es con ENTIDAD 2 S.A.
- El 23 de julio de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia notificó a la AEAT requerimiento de inhibición respecto de dichas actuaciones de comprobación e

| <i>Expte</i> | <i>Resolución</i> |            | <i>Administraciones afectadas</i> |                           | <i>Concepto</i>                            |
|--------------|-------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| 10/2009      | R6/2012           | 11/05/2012 | Diputación Foral de Bizkaia       | Administración del Estado | Domicilio fiscal de las personas jurídicas |

investigación, por considerar que la competencia para desarrollar las mismas le correspondía a ella.

- El 3 de agosto de 2009 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia contestación al requerimiento de inhibición, ratificándose en su competencia inspectora respecto del Impuesto sobre Sociedades de 2004 de ENTIDAD 1

3. La pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia de ser la Administración competente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras respecto del Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1 del ejercicio 2004 se fundamenta en la circunstancia de que dicha entidad tenía su domicilio fiscal en Bizkaia al devengarse dicho impuesto, por haberse trasladado el mismo, con efectos desde el 13 de diciembre de 2004, desde Santander a Muskiz (Bizkaia).

4. La AEAT entiende que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.8 del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (en adelante el "Concierto Económico"), no resulta ajustado a derecho el cambio de domicilio fiscal efectuado por la sociedad ENTIDAD 1, puesto que dicha entidad cesó en su actividad dentro del año siguiente a partir de la fecha en que se produjo el cambio de su domicilio fiscal desde Santander a Muskiz (Bizkaia).

5. La Diputación Foral de Bizkaia planteó el 2 de septiembre de 2009 (registro de entrada del mismo día) el presente conflicto, que fue admitido a trámite con fecha 20 de diciembre de 2010, del cual se dio traslado a la Diputación Foral de Bizkaia, a la AEAT y a la sociedad ENTIDAD 1. La Diputación Foral de Bizkaia presentó alegaciones el 6 de junio de 2011, ENTIDAD 1 presentó alegaciones el 11 de junio de 2011, y la AEAT únicamente presentó alegaciones a la admisión a trámite del conflicto el 11 de febrero de 2011.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. No existiendo discrepancia en cuanto a los hechos, y no habiéndose alegado cuestiones de carácter procedimental, procede, sin más demora, resolver sobre la

| <i>Expte</i> | <i>Resolución</i> |            | <i>Administraciones afectadas</i> |                           | <i>Concepto</i>                            |
|--------------|-------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| 10/2009      | R6/2012           | 11/05/2012 | Diputación Foral de Bizkaia       | Administración del Estado | Domicilio fiscal de las personas jurídicas |

cuestión de fondo planteada, cual es si el cambio de domicilio de ENTIDAD 1 S.L. desde Santander a Muskiz (Bizkaia) ha de tenerse por existente o contrariamente, por inexistente.

2. Los derroteros por los que ha transitado en sede de la Junta Arbitral la controversia se han ceñido a la interpretación del artículo 43.8 del Concierto Económico, de ahí la oportunidad de comenzar transcribiendo lo que establece, que es lo siguiente:

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

No se contenía una previsión similar en el Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

Lo dispuesto en el indicado artículo 43.8 tiene su equivalente, para personas físicas, en el artículo 43.7, por virtud del cual:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 % a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

| <i>Expte</i> | <i>Resolución</i> |            | <i>Administraciones afectadas</i> |                           | <i>Concepto</i>                            |
|--------------|-------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| 10/2009      | R6/2012           | 11/05/2012 | Diputación Foral de Bizkaia       | Administración del Estado | Domicilio fiscal de las personas jurídicas |

b. Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tenerla residencia habitual en dicho territorio”.

Este precepto tiene su antecedente en el artículo 36.6.b) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio; en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio; y, en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio”.

La misma filosofía inspira el artículo 28.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de

| <i>Expte</i> | <i>Resolución</i> |            | <i>Administraciones afectadas</i> |                           | <i>Concepto</i>                            |
|--------------|-------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| 10/2009      | R6/2012           | 11/05/2012 | Diputación Foral de Bizkaia       | Administración del Estado | Domicilio fiscal de las personas jurídicas |

régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que establece lo siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50%, a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio”.

La incorporación de esa disposición al vigente modelo de financiación autonómica de régimen común está en consonancia con las mayores cotas normativas logradas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, vgr. Impuesto

| <i>Expte</i> | <i>Resolución</i> |            | <i>Administraciones afectadas</i> |                           | <i>Concepto</i>                            |
|--------------|-------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| 10/2009      | R6/2012           | 11/05/2012 | Diputación Foral de Bizkaia       | Administración del Estado | Domicilio fiscal de las personas jurídicas |

sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cotas que pueden dar lugar, y de hecho es lo que está sucediendo, a regulaciones fiscales distintas, lo cual, en determinadas circunstancias, puede alentar conductas elusivas de los contribuyentes con objeto de pagar menos mediante el traslado “aparente” o “ficticio” de su residencia habitual. No se contiene una regulación similar (cfr. artículo 29 de la indicada Ley 22/2009, de 18 de diciembre), con respecto al domicilio de las personas jurídicas, a lo que no es ajeno al hecho de que en territorio común las “deslocalizaciones interiores” no tienen sentido, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que las Comunidades Autónomas no tienen reconocidas potestades normativas sobre dicho impuesto y, por tanto, no pueden modificar el importe de la tributación, resultando, por tanto, irrelevante el cambio de domicilio “aparente” o “ficticio” del contribuyente.

Donde si existe una regulación idéntica al artículo 43.8 de la Ley del Concierto es en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, probables inspiradoras de dicho precepto (Cfr. artículo 2.10 de la Norma Foral (Gipuzkoa) 7/1996, de 4 de julio, de la Norma Foral (Álava), 24/1996, de 5 de julio y de la Norma Foral (Bizkaia) 3/1996, de 26 de junio), y ello es lógico, puesto que pudiendo ser diferente la regulación del Impuesto en los tres Territorios Históricos, los contribuyentes pueden estar tentados de modificar, en apariencia o ficticia mente, su domicilio fiscal para reducir su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, de ahí la conveniencia de establecer una disposición antielusoria de ese tenor.

3. El artículo 43.8 del Concierto Económico tiene una clara finalidad antielusoria: pretende poner coto a posibles cambios de domicilio fiscal que no respondan a un verdadero motivo económico, sino que obedezcan al propósito de lograr una menor tributación amparada por la distinta regulación existente entre las normativas estatal y forales del Impuesto sobre Sociedades, diversidad auspiciada por el artículo 3 de la Ley del Concierto y refrendada de manera reiterada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

| <i>Expte</i> | <i>Resolución</i> |            | <i>Administraciones afectadas</i> |                           | <i>Concepto</i>                            |
|--------------|-------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| 10/2009      | R6/2012           | 11/05/2012 | Diputación Foral de Bizkaia       | Administración del Estado | Domicilio fiscal de las personas jurídicas |

La finalidad antielusoria de esta disposición, que en todo caso, recordemos, tiene, como no podía ser de otra forma, el carácter de presunción iuris tantum, que no iuris et de iure, se desprende claramente de lo siguiente: que la persona jurídica pase a ser inactiva o cese en su actividad y pese a ello cambia su domicilio, es un indicio más que razonable de que dicho cambio obedece a finalidades ajenas a motivos económicos válidos. La norma no puede ser tachada de desproporcionada, no solo porque se configura como una presunción iuris tantum, sino también porque se acota su ámbito de aplicación temporal, pues esta regla se aplicará solo cuando entre el cambio de domicilio fiscal y la inactividad o cese de actividad medie un año, tanto da que dicho cambio se haya producido un año antes o un año después de la inactividad o cese.

Constatadas las circunstancias antedichas, el cambio de domicilio llevado a cabo por el contribuyente, se entiende, ope legis, no producido, es inexistente, y, por tanto, la Administración tributaria que venía siendo competente hasta el cambio de domicilio, aparente o ficticio, lo seguirá siendo. Ello significa, en suma, para una de las administraciones concernidas mantener el “statu quo”, mientras que para la otra se traduce en un cambio que dejaría fuera de su jurisdicción fiscal a la persona jurídica de que se trate.

Nos resta, para concluir, y ese es el verdadero objeto del debate, pronunciarnos acerca de si es reconducible a lo dispuesto en el artículo 43.8 el asunto que nos ocupa, y, la respuesta ha de ser negativa, puesto que la empresa no ha estado inactiva ni ha cesado su actividad en el año anterior o posterior al cambio de domicilio. Ya hemos dicho en ocasiones precedentes (R. 11/2011, de 2 de mayo de 2011, relativa a los expedientes acumulados 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 y R. 5/2012 de 30 de marzo de 2012, relativa al expediente 9/2009) que “en los supuestos en que una nueva entidad sucede a otra, sea en virtud de una operación de reestructuración societaria, como en este caso la fusión por absorción -pero también en el de otras operaciones de esta clase, causen o no extinción de la transmitente, como por ejemplo, una escisión total o parcial, una



| <i>Expte</i> | <i>Resolución</i> |            | <i>Administraciones afectadas</i> |                           | <i>Concepto</i>                            |
|--------------|-------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| 10/2009      | R6/2012           | 11/05/2012 | Diputación Foral de Bizkaia       | Administración del Estado | Domicilio fiscal de las personas jurídicas |

segregación o una cesión global de activo y pasivo- sea, en general, por cualquier otra causa, no puede afirmarse que la entidad transmitente cese en su actividad en el sentido del artículo 43.Ocho CEPV. La equiparación que establece este precepto entre los supuestos de que la entidad 'devenga inactiva' y 'cese en su actividad' pone de manifiesto que esta norma se refiere al supuesto de que sea la actividad misma de la entidad la que termine y no a aquellos otros en los que la actividad continúe bajo otra titularidad”.

No podemos, por tanto, acoger la pretensión de la AEAT consistente en que se declare su competencia inspectora para la comprobación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004 de ENTIDAD 1, por la ineficacia del cambio de domicilio de la entidad, comunicado a la AEAT el 30 de diciembre de 2004, cuando había quedado disuelta y extinguida por escritura de 29 de diciembre de 2004, por no haber transcurrido más de un año, tal y como señala el artículo 43.8 del Concierto Económico, entre el momento en el que el cambio se comunicó y el momento en el que la entidad devino inactiva y cesó en su actividad, porque tales inactividad y cese en la actividad fueron consecuencia de la absorción de ENTIDAD 1 por ENTIDAD 2 S.A.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

Declarar que el cambio de domicilio comunicado por la entidad ENTIDAD 1 tanto a la Diputación Foral de Bizkaia como a la AEAT, desde Santander a Muskiz (Bizkaia) es conforme a derecho, y consecuentemente que la Diputación Foral de Bizkaia es la Administración competente para la comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al Ejercicio 2004 de dicha Entidad.