



OPINIÓN

Sección editada en colaboración con:



El domicilio fiscal

José Luis Silvestre
Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia (jubilado)

Resumen

En este artículo el autor analiza minuciosamente la regulación del domicilio fiscal en la normativa foral vizcaína, tanto de forma genérica como en relación con los distintos impuestos, señalando la necesidad de diferenciar este concepto con otros parecidos, como el domicilio civil, el domicilio social, el domicilio recogido en la Constitución o la residencia fiscal.

Pone de manifiesto la importancia de la obligación de comunicar a la Administración tributaria el domicilio, así como cualquier cambio que se produzca en el mismo, pues ello es determinante en cuanto a la Administración competente para la exacción de los tributos y la inspección o la legislación aplicable. De hecho, en la parte final expone las consecuencias del traslado del domicilio fiscal cuando supone un cambio en la normativa de aplicación.

También comenta el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal y qué sucede cuando surgen discrepancias entre las diferentes Administraciones en relación a este asunto.

1. CONCEPTO DE DOMICILIO FISCAL Y DIFERENCIA CON OTRAS NOCIONES SIMILARES

El domicilio fiscal de un obligado tributario es el lugar físico que permite la conexión y la comunicación entre ese obligado y la Administración. En el domicilio fiscal, el obligado puede cumplir sus obligaciones y ejercer sus derechos tributarios, la Administración puede localizarle y a ese lugar concreto debe enviar las notificaciones de los actos administrativos si el obligado no ha indicado otro distinto para ello.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 47 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en adelante NFGT, *el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.*

Aunque son conceptos que están estrechamente relacionados entre sí, es preciso señalar las diferencias más relevantes entre el domicilio fiscal, el constitucionalmente protegido, el civil y el designado por el interesado a efectos de notificaciones, así como las existentes con la noción de morada aplicable a efectos penales.

Parece oportuno señalar que el domicilio fiscal y el domicilio constitucionalmente protegido no coinciden necesariamente, lo cual es consecuencia directa de su distinta naturaleza y finalidad. El domicilio fiscal es el punto de localización del obligado por parte de la Administración tributaria y tiene como objeto facilitar las relaciones de ésta con aquél. El domicilio constitucionalmente protegido, en el caso de la personas físicas, es lugar que constituye su morada y el último reducto de su intimidad personal y familiar mereciendo, por ello, la consideración de inviolable; y, en el supuesto de las personas jurídicas, es aquel espacio que por la actividad que en él se realiza requiere de protección, de forma que se ampare su privacidad impidiendo la invasión, el acceso injustificado o la intromisión ajena. Como la inviolabilidad del domicilio se refiere tanto al espacio físico ocupado de forma permanente como a la morada que se ocupa de manera ocasional, transitoria, accidental, eventual o fugaz, es posible que, a diferencia de lo que ocurre con el domicilio civil o el fiscal, una persona pueda disponer de varios domicilios amparados por el artículo 18.2 de la Constitución.

Además, es preciso tener en cuenta que las sucursales pueden tener espacios constitucionalmente protegidos si en ellos existe una representación permanente del establecimiento principal, están vinculados a la dirección de la sucursal, no están abiertos al público o en ellos existen ordenadores y archivos en los que consten registros y documentación.

Asimismo es conveniente recordar que el concepto constitucional de domicilio tiene una mayor amplitud que el concepto jurídico-privado, al que después nos referiremos, tal como reconoce el Tribunal Constitucional en la Sentencia 22/1984, al indicar que la idea de domicilio que utiliza el artículo 18 de la Constitución Española no coincide plenamente con la que se utiliza en materia de derecho privado, y en especial en el artículo 40 del Código Civil, como punto de localización de una persona o lugar de ejercicio por ésta de sus derechos y obligaciones. Siendo irrelevante la ubicación del mismo, el carácter mueble o inmueble, su configuración física, el título jurídico que habilita el uso del domicilio, el carácter temporal, permanente o accidental del mismo, como se detalla en la Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2002, de 17 de enero.

Las personas jurídicas tienen su domicilio en el lugar en que se halle establecida su representación legal o donde ejerzan las principales funciones de su instituto (artículo 41 del Código Civil) y ya hemos indicado que las sucursales pueden tener lugares constitucionalmente protegidos. Lo que significa que el espacio amparado por nuestra Carta Magna es más amplio.

No deben confundirse, pues son conceptos que no coinciden plenamente, el domicilio civil y el domicilio fiscal. El primero es el lugar fijado por el Código Civil como sede de la persona en orden a la producción de efectos jurídicos, de forma que es el espacio único que debe tener toda persona para el cumplimiento de sus deberes y obligaciones, y ejercer sus derechos. A ese lugar debe efectuar el juez las notificaciones judiciales. El domicilio civil debe ser abordado desde una doble perspectiva, según se trate de una persona física o jurídica. Al primer caso se refiere el artículo 40 del Código Civil al señalar en su primer párrafo que: «Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil». La doctrina ha señalado que el domicilio civil está compuesto de un elemento material (la residencia) y uno intencional (la habitualidad). Por lo que se refiere al domicilio civil de las personas jurídicas hay que atender a lo dispuesto en el artículo 41 del Código Civil que establece que: «Cuando ni la ley que las haya creado o reconocido, ni los estatutos o reglas de fundación fijaren el domicilio de las personas jurídicas, se entenderá que lo tienen en el lugar en que se halle establecida su representación legal, o donde ejerzan las principales funciones de su instituto.»

Por el contrario, el domicilio fiscal, como hemos indicado, es fijado por ley tributaria (o norma foral) y su finalidad es la localización del obligado tributario, no por el juez, sino por la Administración tributaria.

Por lo que se refiere al domicilio a efectos de notificaciones es preciso atender al ámbito de que se trate. Si nos referimos al ámbito civil debemos considerar lo dispuesto en los artículos 149 a 168 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en los que se pone de manifiesto que el elemento esencial sobre el que descansan todas las garantías relativas a la efectividad de las comunicaciones jurídicas es amparar el derecho a la tutela judicial efectiva, de modo que los interesados tengan un conocimiento efectivo del procedimiento y puedan hacer valer sus derechos.

En lo que se refiere al ámbito administrativo, debemos apuntar que la regulación de las notificaciones está prevista en los artículos 40 al 46 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo común de las Administraciones Públicas, preceptos que establecen, entre otras consideraciones, que las notificaciones deben practicarse preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esa vía, así como la previsión de poder recabar, en los procedimientos iniciados de oficio y a los solos efectos de iniciación, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado recogidos en el padrón municipal.

Conviene indicar que las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común tienen carácter supletorio (artículo 6.4 de la NFGT) y que en el caso de las notificaciones tributarias existe una regulación específica.

En el ámbito tributario también se debe distinguir, en su caso, el domicilio a efectos de notificaciones del domicilio fiscal, porque, en virtud de lo dispuesto en artículo 108.1 de la NFGT, el obligado tributario o su representante pueden señalar para los procedimientos tributarios iniciados a solicitud del interesado un domicilio preferente a efectos de las notificaciones distinto del domicilio fiscal.

Tampoco existe plena identidad entre los conceptos de morada del Código Penal, el domicilio fiscal y residencia. Por lo que respecta a lo establecido en artículo 202 de dicho texto legal, precepto que tipifica el delito de allanamiento de morada, la doctrina considera que la morada es cualquier lugar donde habita una persona, separado del mundo exterior, que muestra la voluntad del morador de excluir a terceras personas y está destinado a proteger a las actividades propias de la vida privada, mientras que la residencia presupone un ánimo real o presunto de permanencia en el lugar concreto de que se trate y el domicilio fiscal es el lugar que tiene como finalidad la localización por parte de la Administración tributaria de un determinado obligado tributario.

2. RESIDENCIA FISCAL

La residencia fiscal es un concepto distinto del de domicilio fiscal. Ambas nociones responden a necesidades de distinta índole y, por ello, presentan diferencias claras, tanto en el ordenamiento interno como en el Derecho fiscal internacional. A pesar de lo cual, posiblemente, como consecuencia de las acepciones más comunes de los términos residencia y domicilio, es frecuente que exista confusión entre los significados de ambas expresiones. Por lo cual, es preciso analizar con el debido detalle la forma de determinar en cada supuesto de hecho los lugares que corresponden a tales nociones, tanto en el caso de las personas físicas como en el supuesto de las personas jurídicas.

La residencia fiscal muestra toda su trascendencia en el caso de rentas obtenidas en territorios que corresponden a jurisdicciones tributarias diferentes, pues si una persona tiene la consideración de residente en un país será gravada por su renta mundial, con independencia del lugar en el que obtenga sus distintos componentes, mientras que si es considerada no residente a efectos fiscales en un territorio tributará exclusivamente por las rentas obtenidas en él.

De acuerdo con nuestra normativa interna para la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas se atiende a los criterios de presencia, económico y familiar. De forma que se considera que una persona natural tiene su residencia en España cuando se cumpla cualquiera de estas circunstancias:

- Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.
- Que radique en España el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.
- Que residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física, salvo prueba en contrario (*presunción iuris tantum*).

Debe tenerse en cuenta que no perderán la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

Las personas jurídicas y demás entidades se considerarán residentes en España cuando concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) haberse constituido conforme a las leyes españolas,
- b) tener el domicilio social en territorio español.
- c) poseer la dirección efectiva en territorio español, teniendo en cuenta que, a estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en España cuando en ella radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Además, es preciso tener en cuenta que la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad

principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

En la normativa internacional el concepto de residente a efectos fiscales alcanza su regulación más relevante en el artículo 4.1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE en el que se establece que: «A los efectos de este Convenio, la expresión "residente en un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a la imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también ese Estado y sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan en fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.»

Pues bien, en relación con la residencia fiscal existen dos documentos importantes: la declaración de residencia fiscal y el certificado de residencia fiscal, veamos las razones que justifican la existencia de cada uno de ellos.

Como es conocido, en la letra e) del apartado 1 del artículo 14 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante IRNR, se establece que están exentos los rendimientos de las cuentas de no residentes que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto, salvo que el pago se realice por un establecimiento permanente, por el Banco de España o las entidades registradas de acuerdo con la normativa de transacciones exteriores. También es sabido que, como se trata de rentas exentas, no procede practicar retención sobre dichos rendimientos.



En relación con la residencia fiscal existen dos documentos importantes: la declaración de residencia fiscal y el certificado de residencia fiscal

Por otra parte, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, en adelante ROTF, con el fin de simplificar las obligaciones tributarias de los inversores no residentes cuando inviertan en valores, dispone, tras la modificación realizada por el Decreto Foral 195/2011, de 13 de diciembre, que no tienen obligación de obtener un NIF, siendo sustituido ese método de control por otros mecanismos: el certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país de residencia o por una declaración de residencia fiscal ajustada al modelo y condiciones que se aprueben por la Administración tributaria.

Por todo lo anterior, existe el modelo RF1 denominado «Declaración Residencia Fiscal» aprobado por la Orden Foral 985/2015, de 11 de mayo, en el que el obligado tributario declara, bajo su responsabilidad, ser residente fiscal en el país que indica o que la cuenta no corresponde a un establecimiento permanente en España para el supuesto de las cuentas a las que se refiere el artículo 38.10 del ROTF.

Dicho modelo *cumple una doble función*: por un lado, sirve para que el obligado tributario acredite ante las entidades correspondientes su condición de no residente a efectos de aplicar la excepción de retener sobre los rendimientos de las cuentas a no residentes y, por otro, acredita ante la entidad que proceda la residencia fiscal como modo de control alternativo a la obtención del NIF.

Por tanto, la declaración contenida en el modelo RF1 se puede aportar a efectos de aplicar:

a) La excepción de comunicar el NIF en las operaciones con entidades de crédito (artículo 38.12 del ROTF). Son supuestos de excepción:

- Cambio de moneda o compra de cheques de viaje por importe inferior a 3.000 euros (artículo 38.2).
- Cuentas de activo o pasivo o de valores (artículo 38.10).
- Tomadores o tenedores de cheques (artículo 38.11).

b) La excepción a la obligación de retener sobre los rendimientos de cuentas a no residentes (artículo 14.1 e) de la Norma Foral 12/2013, del IRNR).

El modelo de declaración denominado RF1 figura en el anexo de dicha Orden Foral y habrá de presentarse ante la entidad correspondiente en el plazo de un mes desde la apertura de la cuenta, en el caso de declaraciones de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener sobre los rendimientos de las cuentas de no residentes. Las declaraciones de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción de comunicar el número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito, se entregarán a la entidad que corresponda por el declarante en el momento de realizar la correspondiente

operación o en el caso de apertura de una cuenta de activo, de pasivo o de valores, en el plazo de un mes desde la apertura.

Ese modelo de declaración se utilizará también para poner en conocimiento de las referidas entidades la alteración de cualquiera de las circunstancias previamente declaradas.

El plazo de presentación de la declaración de residencia fiscal es de un mes desde la apertura de la cuenta, en el caso de declaraciones de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción en la obligación de retener sobre los rendimientos de las cuentas de no residentes; en el supuesto de declaraciones presentadas a efectos de la aplicación de la excepción de comunicar el NIF en las operaciones de crédito se entregará a la entidad correspondiente en el momento en que el declarante realice la operación; y, finalmente, si la declaración de residencia fiscal se debe a la excepción de comunicar el NIF por abrir el no residente una cuenta de activo, de pasivo o de valores, el plazo es de un mes desde la apertura.

La declaración tiene validez indefinida, salvo que se produzca alguna modificación de las circunstancias declaradas y se comunique la misma a la entidad correspondiente, en cuyo caso, y a partir de ese momento, la declaración antigua dejará de tener validez.

Las entidades deberán conservar a disposición de la Administración tributaria las referidas declaraciones y los documentos que sirven de soporte a la misma, durante el período de prescripción a que se refiere el artículo 68 de la NFGT.

Sin perjuicio de lo anterior, la condición de contribuyente por el IRNR podrá acreditarse, ante la entidad que corresponda, mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia. En nuestro caso, mediante el certificado de residencia fiscal, las autoridades del Departamento de Hacienda y Finanzas del Territorio Histórico de Bizkaia certifican que durante un ejercicio determinado la persona física o jurídica de que se trate fue residente en España con lo que podrá evitar la doble imposición. En el supuesto de que se trate de una persona física deberá presentar una solicitud motivada y adjuntar copia del DNI. Si el solicitante es una persona jurídica la petición escrita y motivada deberá ir acompañada de fotocopias del DNI del representante, del CIF de la persona jurídica y del poder. Las solicitudes pueden presentarse en las secciones de Registro y Notificaciones, Renta (si se trata de una persona física), Sociedades (si es una persona jurídica) y en cualquiera de las oficinas descentralizadas. Junto a estas formas presenciales, cabe la utilización del internet mediante el sistema BizkaiaBai.

3. IMPORTANCIA DEL CONOCIMIENTO DEL DOMICILIO FISCAL.

Es fundamental que la Administración tributaria conozca el verdadero domicilio fiscal del obligado; pues solo así, esa información podrá cumplir su finalidad esencial: permitir la localización del obligado y hacer posible que las correspondientes notificaciones tributarias se realicen de forma personal evitando, de ese modo, que se tengan que efectuar por comparecencia. La trascendencia de ese dato se pone de manifiesto en todos los procedimientos tributarios: de gestión, de inspección, de recaudación, sancionador y de revisión. Por ello, como se analizará con mayor detalle, está establecido que los obligados tributarios tienen la obligación de declarar su domicilio fiscal a la Administración tributaria (artículo 47.3 de la NFGT) y de poner en conocimiento de la misma mediante declaración expresa, en su caso, el cambio del mismo (artículo 47.4 de la NFGT y 25 del ROTF).

Por el mismo motivo, en el artículo 11 de dicho Reglamento se dispone que el domicilio fiscal de los obligados o, en su caso, el domicilio en el extranjero debe incluirse necesariamente en cualquier censo tributario.

La importancia del domicilio fiscal se pone de manifiesto, también, en el hecho de que cuando deba emitirse factura completa sea obligatorio consignar el domicilio fiscal tanto del obligado a expedir dicho documento como del destinatario de la operación (artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 4/2013, de 22 de enero); así como en la exigencia de que en el supuesto de las facturas simplificadas deba constar el domicilio fiscal del expedidor y del destinatario si es empresario o profesional (artículo 7 de dicho Reglamento). Asimismo la relevancia del domicilio fiscal se evidencia en la obligación de que dicha información deba figurar en todo certificado tributario (artículo 24 del Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio, en adelante RGTTHB) y en las diligencias (artículo 15.1 del Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, en adelante RITTHB) y actas que extienda la inspección de los tributos (artículo 148 de la NFGT).

4. EL DOMICILIO FISCAL Y LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS

Una de las manifestaciones más relevantes de la corrección de la definición de domicilio fiscal contenida en el apartado 1 del artículo 47 de la NFGT la constituye el lugar en el que deben practicarse las notificaciones tributarias. En efecto, en el artículo 108 de la NFGT se dispone que:

«En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante y, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

1. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante del acto notificado.

2. En el marco de la asistencia mutua la notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los lugares establecidos en los apartados anteriores, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera.

En los supuestos en los que no sea posible la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o bien en el lugar señalado a estos efectos por la autoridad extranjera, será de aplicación lo dispuesto en el artículo de esta Norma Foral.»

Por tanto, en principio, el domicilio fiscal es el lugar de notificaciones tributarias mientras el sujeto pasivo no señale forma expresa otro distinto. Por ello, el cambio de domicilio no comunicado puede tener un efecto perjudicial para los intereses de aquél, porque la Administración dirigirá su notificación, lógicamente, a un lugar que ya no es la residencia habitual o la sede donde se encuentra centralizada la dirección y gestión de los negocios pudiendo acudir posteriormente, con las condiciones que se comentarán más adelante, a la notificación por comparecencia.

Además, el domicilio fiscal tiene gran relevancia en la determinación de las personas legitimadas para recibir las notificaciones tributarias. En efecto, de acuerdo con el artículo 109.1 de la NFGT, cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.



El domicilio fiscal tiene gran relevancia en la determinación de las personas legitimadas para recibir las notificaciones tributarias

Parece oportuno señalar que el domicilio fiscal, lo mismo que el designado por el interesado o su representante a efectos de notificaciones, también presenta una peculiaridad respecto a los demás lugares en lo que se refiere al número de intentos fallidos necesarios para poder acudir a la notificación por comparecencia. En efecto, en virtud del artículo 110 de la NFGT, la Administración tributaria está habilitada para recurrir a la notificación por comparecencia, por medio de anuncios publicados una sola vez para cada interesado en la sede electrónica de la Administración tributaria o en el Boletín Oficial de Bizkaia los días 5 y 20 de cada mes, o, en su caso, el día inmediato hábil posterior (también en el Ayuntamiento correspondiente al último domicilio conocido si es de fuera de Bizkaia, o en el Consulado o en la Sección Consular si es en el extranjero), cuando no se haya podido efectuar la notificación por causas no imputables a la Administración a pesar de haberlo intentado al menos dos veces al domicilio fiscal o al designado por el interesado, siendo suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. Conviene añadir que esos intentos deberán haber sido realizados en hora distinta dentro de los tres días siguientes, atendiendo, además, al resto de los requisitos señalados en el artículo 42.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Podría darse tal supuesto si el obligado hubiera cambiado de domicilio y no lo hubiese comunicado fehacientemente a la Administración tributaria.

En relación con los procedimientos iniciados de oficio y los intentos infructuosos de notificación efectuados al domicilio, el Tribunal Económico Administrativo Central, en adelante TEAC, ha señalado en diversas resoluciones (sirva como botón de muestra la de 25/02/2016 (Ref. 8327/2016)), que la Administración podrá acudir a la notificación por comparecencia siempre y cuando no tenga constancia de ningún otro domicilio en el que podría llevarse a efecto la notificación, en cuyo caso, tendría que realizar otro intento en el mismo con el fin de cumplir los requisitos fijados por la jurisprudencia antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia. Apoya tal criterio en la doctrina del Tribunal Constitucional citando a tal efecto diversas sentencias del mismo.

En efecto, el supremo interprete de la Constitución ha señalado en numerosas ocasiones que la habilitación para acudir a la notificación por comparecencia no es automática, sirva como botón de muestra el fundamento jurídico segundo de la STC n.º 32/2008, de 25 de febrero, en el que se dice, entre otras cosas, que: «A esos efectos, siendo de aplicación directa lo afirmado

en relación con los procedimientos judiciales, este Tribunal ha destacado la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible, por lo que el emplazamiento edictal constituye un remedio último de carácter supletorio y excepcional, que requiere el agotamiento previo de las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción de la notificación por el destinatario de la misma, a cuyo fin deben de extremarse las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales, de manera que la decisión de notificación mediante edictos debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o al menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación (por todas, STC 158/2007, de 2 de julio, FJ 2).»

Por tanto, es doctrina reiterada y unánime del Tribunal Constitucional que, aunque el sujeto pasivo haya incumplido su obligación de comunicar a la Administración tributaria el cambio de su domicilio fiscal, ésta no puede limitarse a proceder a la notificación edictal sin desplegar una mínima actividad indagadora para intentar conocer un domicilio de notificaciones alternativo en el que el obligado tributario pueda ser notificado personalmente. Lo que significa que la notificación por comparecencia requiere una averiguación previa del paradero de los destinatarios por medios normales. Solo por medios normales, pues lo contrario supondría, para asegurar en la medida de lo posible que la notificación llegue a su destinatario, que la Administración tributaria desplegara laboriosas actuaciones de investigación del domicilio fiscal del interesado con la pérdida de celeridad que ello supone. Esa actividad indagadora mínima significa, asimismo, que no puede utilizarse la notificación por comparecencia cuando en el expediente figuran otros domicilios en los cuales se han notificado otros actos administrativos con éxito, pues ello menoscabaría las garantías procedimentales de los administrados.

5. TRASCENDENCIA DEL DOMICILIO COMO PUNTO DE CONEXIÓN

Conviene poner de manifiesto, en primer lugar, **que** el Concierto Económico no contiene ninguna definición del concepto de domicilio fiscal, aunque sí indica los criterios que han de tenerse en cuenta para determinar la residencia fiscal de las personas físicas y cuándo se entienden domiciliados fiscalmente en el País Vasco las personas físicas, las personas jurídicas, los establecimientos permanentes, las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica.

De acuerdo con lo establecido en el Concierto Económico, el domicilio fiscal tiene trascendencia como punto de conexión para determinar la normativa aplicable, la Administración competente para exacción del tributo de que se trate y averiguar a quién corresponde examinar la situación tributaria de un sujeto pasivo respecto a un tributo y período impositivo determinados. En efecto, el domicilio fiscal es un punto de conexión relevante en el establecimiento de dichas competencias en el IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por causa de muerte e *inter vivos* por bienes que no sean inmuebles, Impuesto sobre Sociedades, IRNR mediante establecimiento permanente e IVA. Además, el Concierto Económico contiene criterios específicos como el volumen de operaciones, la localización de las mismas y el lugar de radicación que operan en determinados tributos.

En cuanto a la normativa que rige en cada tributo, éstos se clasifican en tributos concertados de normativa común, cuando se rigen por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado y tributos concertados de normativa autónoma en caso contrario. Entre los primeros figuran, entre otros, el IRNR y el IVA. Entre los segundos pueden ser citados el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades para los sujetos pasivos que tengan su domicilio en el País Vasco y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A título de ejemplo y al objeto de no ser exhaustivo, señalaremos únicamente la incidencia, en su caso, del domicilio fiscal como punto de conexión en el IVA. Como ya hemos indicado que es un tributo de normativa común, nos falta comentar la trascendencia de dicho elemento en la exacción y en la inspección.

La exacción del IVA dependerá de una u otra Administración en función del domicilio fiscal, de si la cuantía del volumen de operaciones del año anterior excedió o no de siete millones de euros y si el sujeto pasivo opera en el año natural en curso exclusivamente en un territorio o no (artículo 27 del Concierto Económico).

La inspección del IVA, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 29 del Concierto Económico, se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Si los sujetos pasivos tributan exclusivamente en una Administración, la inspección corresponderá a esa misma Administración.
- b) En el supuesto de que los sujetos pasivos tributen en proporción al volumen de operaciones hay que atender a las siguientes reglas:
 - Si el domicilio fiscal está en territorio vasco y el volumen de operaciones en territorio en común en el ejercicio anterior ha sido el 75% o más de sus operaciones, la inspección corresponderá a la Administración del Estado. Si dicho

volumen fuese inferior, la competencia será de la Administración Foral correspondiente.

– Si el domicilio fiscal está en territorio común, la Inspección corresponderá a la Administración del Estado.

La Administración competente conforme a los criterios indicados será la única facultada para realizar actuaciones con efectos económicos frente al contribuyente, sin perjuicio de las compensaciones entre las diferentes Administraciones afectadas.

Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Conviene indicar que en el reparto de competencias entre jurisdicciones tributarias, la residencia habitual y el lugar en el que radica la administración general y la dirección de los negocios (que como veremos constituyen el domicilio fiscal de la persona físicas y de las personas jurídicas, respectivamente) son criterios clásicos en la determinación de competencias. Así sucede en el Modelo de Convenio de la OCDE y en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas.

El artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE se refiere al concepto de «residente». Aunque no lo define, pues remite a la legislación de cada país, sí indica determinados criterios que deben tener en cuenta los Estados a la hora de fijar la sujeción a los impuestos sobre la renta y el patrimonio: domicilio, residencia, sede de dirección y otros de naturaleza análoga.

El domicilio fiscal constituye, también, un punto de conexión en el caso de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas. En efecto, en el artículo 10.4 a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, se dispone que: «Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante.»

6. EL DOMICILIO FISCAL COMO LUGAR DE ACTUACIONES INSPECTORAS

Otra manifestación relevante de lo adecuado que resulta la definición de domicilio fiscal dada por el apartado 1 del artículo 47 de la NFGT lo constituye el lugar de las actuaciones correspondientes a los procedimientos de inspección, ya que uno de los lugares que la inspección de los tributos puede determinar para el desarrollo de sus actuaciones es aquél donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o aquél donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina (artículo 139.1 de la NFGT).

Además, el domicilio del obligado tributario es el lugar en que deberán ser examinados los libros de contabilidad y demás documentos originales con trascendencia tributaria (ficheros, facturas, justificantes, registros y ficheros informáticos, etc.), en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado consienta su examen en las oficinas públicas (artículo 139.3 de la NFGT), aunque se refieran a bienes, derechos o actividades que radiquen, aparezcan o desarrollen fuera de Bizkaia (artículo 20.3 del RITTHB). Si bien en el caso de que se trate de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por éstas, la inspección de los tributos podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen (artículo 139.4 de la NFGT).

7. DETERMINACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 47 de la NFGT, el domicilio fiscal será:

a) *Para las personas físicas, el de su residencia habitual.*

En la práctica, la residencia habitual no coincide necesariamente con el lugar de empadronamiento. En efecto, no es extraño que el domicilio fiscal no concuerde con el que figura en el padrón, aunque lo lógico es que lo haga. En este sentido, conviene indicar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2001, ha señalado que «*el Padrón de habitantes y el Registro a efectos tributarios de domicilios fiscales son registros administrativos independientes y no intercomunicados automáticamente, de modo que el cambio de domicilio efectuado por una persona en el Padrón de habitantes, por sí solo, no supone un cambio coetáneo y paralelo del domicilio fiscal, ni tampoco sustituye a la declaración tributaria expresa*».

Asimismo parece oportuno recordar que en la resolución de 11/2012, de 4 de mayo de 2012, de la Junta Arbitral se indica, en relación con la residencia habitual de una persona física, que el hecho de que figure empadronada en un localidad y que, consecuentemente, en su DNI conste tal dirección de empadronamiento, con ser significativo, es de un valor relativo.

Aunque suelen coincidir, porque la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de Régimen Local, obliga a toda persona que viva en España a inscribirse en el Padrón del Municipio en el que resida habitualmente, añadiendo que quien viva en varios municipios deberá inscribirse en el que habite durante más tiempo al año (primer párrafo de la Ley 7/1985, reguladora de las Bases del Régimen Local).

En ocasiones, las personas que cambian de residencia se limitan a modificar el domicilio en el padrón municipal, sin darse cuenta de que, también deben comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria correspondiente, debiendo ser conscientes, además, de que dicha comunicación tiene mayor trascendencia cuando el traslado afecta a dos Administraciones tributarias (la de origen y destino), en cuyo caso deberá indicarse tal circunstancia a ambas.

Por ello, puede afirmarse que el domicilio o residencia habitual es independiente de la inscripción en el padrón municipal cuando existe una clara divergencia entre el domicilio efectivo y el declarado formalmente.

La doctrina y la jurisprudencia han puesto de manifiesto que el domicilio fiscal y la residencia habitual de las personas físicas son dos conceptos no coincidentes plenamente. En las Sentencias del Tribunal Supremo 597/2006, de 7 de febrero de 2006, y 600/2006, de 9 de febrero de 2006 (Ref. 279/2006), que resuelven conflictos de competencias entre Comunidades Autónomas, se recoge tal criterio al indicar que: «La doctrina no duda en diferenciar el

concepto de domicilio tributario del concepto de residencia, al ser la residencia el punto de conexión que determina la aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas, y también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que tienen el carácter de personales. Mientras el domicilio es el que fija el lugar, dentro del espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos. Sin embargo, es lo cierto que no siempre el legislador diferencia los conceptos de domicilio y residencia, en cuanto define unos con respecto a otros.»

La Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia en la respuesta de fecha 12 de febrero de 2016 (Ref. 365/2016) a una consulta sobre la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por los importes relativos a una vivienda ubicada en territorio común analiza detalladamente lo dispuesto en el artículo 43 (Residencia habitual y domicilio fiscal) del Concierto Económico. Afirma que, de acuerdo con dicho precepto, se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

a) Criterio de permanencia. Cuando permanezca en el País Vasco un mayor día del período impositivo. Para realizar este cómputo, no deben descontarse las ausencias temporales. A este respecto, se presume que una persona permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual, salvo prueba en contrario.

b) Criterio del principal centro de intereses. Cuando no es posible determinar la residencia de un contribuyente atendiendo al criterio anterior, se considerará que reside en País Vasco cuando obtenga en él la mayor parte de su base imponible del IRPF, excluidas las rentas derivadas del capital mobiliario y las bases imputadas.

c) Criterio de última residencia declarada. Por último, si no puede determinarse la residencia habitual del contribuyente atendiendo a los criterios anteriores, se entiende que reside en el País Vasco cuando radique en él la última residencia declarada a efectos del IRPF.

Añade la Dirección General de Hacienda que estas reglas son de aplicación sucesiva, de modo que primero debe analizarse el criterio de permanencia. Solo si por aplicación de este criterio no cabe determinar la residencia habitual, se acude a la ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de esta segunda regla resulta posible fijar la residencia del contribuyente, éste debe presentar su autoliquidación atendiendo a la última residencia declarada.

De lo dicho, se puede deducir que, de acuerdo con el primer criterio, el domicilio de una persona física está constituido por dos elementos: la permanencia física en un lugar determinado y la intención o voluntad de que sea su residencia habitual, lo que implica una vinculación cualificada de la persona con el territorio que constituye la jurisdicción de un ente público.

La residencia habitual, y más concretamente la permanencia de un contribuyente en un territorio u otro, es una cuestión de hecho que puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitida en derecho, tal como se indica en el artículo 104.1 de



La doctrina y la jurisprudencia han puesto de manifiesto que el domicilio fiscal y la residencia habitual de las personas físicas son dos conceptos no coincidentes plenamente

la NFGT según el cual: «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la normativa establezca otra cosa. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien pretenda hacer valer su derecho tiene la carga de probar los hechos constitutivos del mismo (.....)»

La valoración de las pruebas que, en su caso, puedan aportarse, corresponde a los órganos competentes para la gestión e inspección de los tributos.

Por último, la Dirección General de Hacienda añade que, tal como señala el artículo 43. Cinco del Concierto Económico, los contribuyentes del IRPF pueden comunicar los cambios de residencia de territorio común a territorio foral y viceversa, mediante la presentación de la autoliquidación del Impuesto.

De acuerdo con el artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la residencia habitual se utiliza, también, como punto de conexión de los tributos cedidos. Son de aplicación sucesiva los criterios de permanencia, centro de intereses y la última residencia declarada a efectos del IRPF, que opera como cláusula de cierre.

b) Para las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En el artículo 4 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, bajo la denominación de domicilio fiscal, se establece que:

«1. El domicilio fiscal de los contribuyentes será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

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

2. 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.»

Conviene señalar, en primer lugar, que la Junta Arbitral ha destacado que la noción de «gestión administrativa y dirección de los negocios» es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso (Resoluciones 11/2011, de 2 de mayo, 29/2011, de 22 de diciembre, y 3/2012, de 30 de marzo), y que solo si no se puede establecer este lugar entraría en juego el criterio supletorio de la ubicación en la que radique el mayor valor del inmovilizado previsto en el inciso 2º de la letra b) del apartado cuatro del artículo 43 del Concierto Económico.

En las letras comprendidas entre la b) y la j) del apartado 1 del artículo 11 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, se indican quiénes tienen, aunque carecen de personalidad jurídica, la consideración de sujetos pasivos de dicho tributo. Tales son, por ejemplo, los grupos fiscales, las unidades temporales de empresas, los fondos de inversión, de capital-riesgo y de inversión colectiva de tipo cerrado, de pensiones

El domicilio social suele definirse como el lugar designado en los estatutos sociales como domicilio de la persona jurídica, debiendo atenderse en el caso concreto de las sociedades de capital al artículo 9 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en el que se establece que: "Las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación." Además, en el artículo 10 de dicho texto legal se dispone que: "En caso de discordancia entre el domicilio registral y el que correspondería según el artículo anterior, los terceros podrán considerar como domicilio cualquiera de ellos."

Por tanto, en las sociedades mercantiles debemos distinguir entre el domicilio social y el domicilio fiscal, pues no coinciden en todos los casos, ya que vienen definidos por normas distintas: la NFGT define el segundo y la ley de Sociedades de Capital el primero.

El domicilio social figura en la escritura de constitución de la sociedad, aparece públicamente en el Registro Mercantil y su

modificación exige aprobación en Junta, elevación en documento público ante notario e inscripción en el Registro Mercantil. El domicilio social determina el Registro Mercantil donde corresponde inscribir la sociedad y los Juzgados competentes para asuntos legales. Por el contrario, el domicilio fiscal no es de conocimiento público, generalmente sirve para establecer la Administración tributaria competente, el sistema fiscal aplicable, el lugar para la práctica de notificaciones y el lugar físico vinculante para el obligado tributario a efectos de los procedimientos administrativos y del control fiscal.

Conviene indicar que, aunque el domicilio fiscal y el domicilio social suelen coincidir, no tiene que ser necesariamente siempre así y que, en relación con esta cuestión, el Tribunal Supremo ha señalado que "lo propio, lo que debería ser, es que el domicilio social y el 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 (STS 1/ de octubre de 2013, fundamento jurídico 5º)." Por tanto, la identificación del domicilio social con el domicilio fiscal está supeditada al cumplimiento de un requisito esencial: en el domicilio social ha de estar efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Una vez que hemos visto que los conceptos de domicilio fiscal y domicilio social no coinciden plenamente, conviene señalar que tampoco puede identificarse de forma absoluta alguna de esas nociones con el domicilio constitucionalmente protegido. La opinión, muchas veces reiterada, del Tribunal Constitucional sobre esta cuestión aparece reflejada en las Sentencias 69/1999, de 26 de abril, y 54/2015, de 16 de mayo.

En el fundamento jurídico 2 de la primera de dichas sentencias, el Tribunal Constitucional precisa que las personas jurídicas gozan de una intensidad menor de protección, por faltar una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, sólo predicable de las personas físicas. De suerte que ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.

En el Fundamento jurídico 5 de la STC 54/2015, de 16 de marzo, se indica que: «Para analizar este motivo, y habida cuenta que la actuación se produce en el domicilio de una persona jurídica, debe recordarse la doctrina de este Tribunal que afirma que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es extensivo a las personas jurídicas (por todas, STC 137/1985, de 17 de octubre, FJ 3), si bien no existe una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas establecido por la legislación mercantil, con el del domicilio constitucionalmente protegido, ya que éste es un concepto "de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo" (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 2; 160/1991, de 16 de julio, FJ 8, y 50/1995, de 23 de febrero, FJ 5, entre otras).

El carácter de dato de conocimiento público que tiene el domicilio social se ha visto refrendado en el ámbito de la Unión Europea con el establecimiento de la obligación de que los Estados miembros realicen la interconexión de los registros mercantiles. Porque, al objeto de mejorar la seguridad jurídica de las empresas que realizan actividades transnacionales en cuanto a la producción y distribución de bienes y prestaciones de servicios o crean entidades que rebasan el ámbito nacional, se aprobó la Directiva 2012/17/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de junio de 2012 por la que se modifican la Directiva 89/666/CEE del Consejo y las Directivas 2005/56/CE y 2009/101/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la interconexión de los registros centrales, mercantiles y de sociedades. Ese sistema tiene como finalidad el permitir la publicidad de los datos y documentos de los registros mercantiles y la comunicación entre los registros de los Estados miembros logrando una mayor coordinación en cuanto a la información de la situación de las sociedades matrices y sucursales así como de las fusiones transfronterizas. La Instrucción de 9 de mayo de 2017 de la Dirección General de los Registros y del Notariado establece la forma de actuación de los Registros mercantiles de España en el marco de dicho sistema de interconexión. Pues bien, es preciso destacar que, entre los datos que se tendrán en cuenta, figuran la escritura de constitución y los estatutos, si fueran objeto de documento separado (en los que, como hemos indicado, debe constar el domicilio social), la modificación de tales documentos y todo cambio de domicilio social.

Tanto el domicilio social como el fiscal debe comunicarse para solicitar el NIF ante la Administración tributaria, concretamente ante la Sección de Censos Fiscales, integrada en el Servicio de Control Censal y Tributos Locales, así como los cambios que se produzcan en los mismos.

c) Para las *personas o entidades no residentes en territorio español, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo*. En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 46 de esta Norma Foral. Para los establecimientos permanentes, el domicilio fiscal será el lugar donde se efectúe la gestión administrativa o la dirección de sus negocios.

d) *Para las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, el lugar donde se efectúe su gestión y dirección*.

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

8. LA OBLIGACIÓN FORMAL DE DECLARAR EL DOMICILIO FISCAL

En el apartado 3 del artículo 47 de la NFGT se dispone que: «Los obligados tributarios deberán declarar su domicilio a la Administración tributaria. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 43 del Concierto Económico, en defecto de declaración, la Administración tributaria podrá entender que el domicilio del obligado tributario es el que consta en la base padronal o el de situación de cualquier inmueble o explotación económica del que figure como titular.»

El artículo 1 del ROTF contiene una relación abierta de obligaciones tributarias formales y en ella figuran las relativas al domicilio fiscal.

9. OBLIGACIÓN DE COMUNICAR EL CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL

En el apartado 4 del artículo 47 de la NFGT se dispone que: «*Cuando un obligado tributario cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria mediante declaración expresa a tal efecto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 43 del Concierto Económico y sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria.*

Cuando el obligado tributario no haya comunicado a la Administración tributaria, conforme a lo previsto en el párrafo anterior, el cambio de su domicilio fiscal, se podrá considerar como tal, entre tanto, el que consta en la base padronal. Asimismo, se podrá estimar subsistente a efectos de notificaciones, el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria.»

La notificación cumple una función relevante, tanto si se considera desde la perspectiva del administrado como desde el punto de vista de la Administración. En el primer caso, porque al dar noticia a los destinatarios de las actuaciones y resoluciones de la Administración permite a los interesados adoptar la conducta que consideren conveniente en defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituye un elemento esencial de la tutela judicial efectiva. En el segundo caso, porque hace posible el cumplimiento efectivo de los principios de celeridad y eficacia de la Administración, sobre todo, si la comunicación se refiere a actos administrativos propiamente dichos, porque su notificación constituye un requisito esencial para su eficacia, ya que un acto administrativo solo es eficaz cuando es notificado, aunque haya sido emitido conforme a Derecho y, por tanto, sea válido.

Para evitar la frustración de los actos de comunicación, dado que de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, la Administración solo está obligada a realizar actuaciones de indagación mínima o, dicho con otras palabras, a efectuar averiguaciones del paradero de los destinatarios de las notificaciones por medios normales, se exige al interesado la obligación de comunicar a la Administración tributaria su domicilio fiscal y los cambios que se produzcan en el mismo y, además, se establece que su falta de diligencia permita acudir a la notificación por comparecencia evitando de ese modo que pueda eludir o dificultar el cobro de los impuestos o sanciones tributarias. No conviene olvidar que, en ocasiones, los cambios de domicilio no comunicados tienen como principal finalidad eludir el cumplimiento de algunas obligaciones en una u otra Administración tributaria.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha señalado en su sentencia 4385/2001, de 28 de mayo de 2001, que la norma que impone al sujeto pasivo el deber de comunicar el cambio de domicilio es una norma de protección de la Administración, dirigida a procurar una gestión tributaria ágil, dispensando a la Administración de la búsqueda del domicilio real del interesado y haciendo recaer la falta de diligencia sobre el que la cometió.

Tanto la obligación de declarar el domicilio fiscal como la de comunicar el cambio del mismo a la Administración constituyen obligaciones tributarias formales derivadas de la relación jurídica tributaria entre el obligado y la Administración, pues no tienen carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y su cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios (artículo 17 de la

NFGT).

En concordancia con dicho precepto y tal como hemos indicado anteriormente, en la relación abierta de obligaciones tributarias formales contenida en el artículo 1 del ROTF figuran las relativas al domicilio fiscal y, entre ellas, la de comunicar el cambio de domicilio fiscal.

Como ya se ha señalado, la obligación de comunicar el cambio del domicilio fiscal se establece en el apartado 4 del artículo 47 de la NFGT, precepto desarrollado en el artículo 25 del ROTF que establece que:



La comunicación del nuevo domicilio surtirá plenos efectos desde su presentación

1. Las personas físicas que deban estar incluidas en el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades deberán cumplir, en el *plazo de un mes* a partir del momento en que se produzca el cambio de domicilio fiscal, la obligación de comunicar dicho cambio establecida en el artículo 47.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Dicha comunicación deberá efectuarse mediante la presentación de la declaración censal de modificación regulada en el artículo 18 de este Reglamento.

2. Tratándose de personas físicas que no deban figurar en el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de *tres meses* desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Si, con anterioridad al vencimiento de dicho plazo, finalizase el de presentación de la autoliquidación correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

3. La comunicación del nuevo domicilio *surtirá plenos efectos* desde su presentación. No obstante, dichos efectos podrán ser anteriores cuando el obligado tributario lo pruebe de forma fehaciente o fuera confirmado por la Administración tributaria mediante el correspondiente procedimiento de comprobación.»

Por tanto, por lo que se refiere a las personas físicas es preciso distinguir entre aquéllas que deben figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores y las que no deben estar inscritas en el mismo. Las primeras, al igual que las personas jurídicas y demás entidades jurídicas, disponen de un plazo de un mes a partir del momento en el que se produzca el cambio de domicilio para comunicar a la Administración tributaria tal hecho.

Las personas físicas que no deban figurar en el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, deberán realizar la comunicación del cambio de domicilio en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el *modelo normalizado de declaración 030*: «Solicitud de alta en el Censo de personas físicas, cambio de domicilio y/o variación de datos personales», salvo que con anterioridad al vencimiento de dicho plazo, finalizase el de presentación de la autoliquidación correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

El modelo 030 puede presentarse en la oficina de Bilbao (Calle Capuchinos de Basurto 4) o en las oficinas descentralizadas de la Hacienda Foral de Bizkaia y debe ir acompañado del DNI o NIE del obligado tributario si solicita el alta en el Censo de personas físicas o en el caso de que la solicitud la realice un representante o autorizado. En este supuesto, además, se debe rellenar la parte posterior del impreso 030 o alternativamente presentar el documento normalizado de representación de personas físicas (modelo R-1). Tanto la parte posterior del modelo 030 como, en su caso, el R-1 deben estar correctamente firmados tanto por el titular como por el autorizado para acreditar que el representante acepta la representación conferida y responde de la autoridad de la firma de la persona otorgante. Quizás resulte conveniente recordar que el NIE es el código de identificación de los extranjeros que, por sus intereses económicos, profesionales o sociales, se relacionen con España; se trata de un número personal, único y exclusivo.

También puede solicitarse el cambio de domicilio fiscal para las personas físicas por internet utilizando el menú principal BizkaiBai, seleccionando la opción «Datos de Identificación» y dentro de ella «Solicitud de cambio de domicilio fiscal».

En el apartado 1 del artículo 18 del ROTF se establece que la declaración de modificación en el censo de empresarios, profesionales y retenedores sirve, entre otras cosas, para comunicar el cambio de domicilio fiscal por las personas jurídicas y demás entidades, así como para las personas físicas incluidas en dicho censo.

En concordancia con lo anterior, para poner en conocimiento de la Administración tributaria el cambio de domicilio fiscal sin solicitud de NIF de las personas y entidades que deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores se debe utilizar el modelo 036. En el caso de que el domicilio haya sido trasladado a Bizkaia y dicho cambio implique un alta en el censo de obligados tributarios del Territorio Histórico de Bizkaia se deben rellenar las casillas correspondientes a «solicitud de alta en el censo» y «solicitud de nueva tarjeta acreditativa del NIF por modificación del domicilio». El modelo 036 está regulado por la Orden Foral 245/2015, de 28 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 2621/2013, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, profesionales y empresarias (personas físicas). Debe presentarse en la Sección de Censos Fiscales del Servicio de Control Censal y Tributos Locales.

El Servicio de Control Censal y Tributos Locales depende de la Subdirección de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente y sus funciones están reguladas en el artículo 18 del Reglamento de Estructura Orgánica, aprobado por el Decreto de la Diputación Foral de Bizkaia 197/2011, de 13 de diciembre.

La comunicación del nuevo domicilio surtirá plenos efectos desde su comunicación formal. No obstante, dichos efectos podrán ser anteriores cuando el obligado tributario lo probara de forma fehaciente o fuera confirmado por la Administración tributaria mediante el correspondiente procedimiento de comprobación.

El cambio de domicilio fiscal no produce efectos frente a la Administración tributaria hasta que el sujeto pasivo no presente ante la misma la comunicación formal indicándolo. Además, en su caso, el cambio de domicilio fiscal deberá comunicarse tanto a la Administración tributaria de origen como a la de destino. Así lo ha afirmado de forma expresa el Tribunal Económico Administrativo Foral, en adelante TEAF, en su resolución de 20 de noviembre de 2011 al declarar respecto de una reclamación interpuesta que, conforme al artículo 47 de la NFGT, el sujeto pasivo tiene la carga de comunicar sus cambios de domicilio a la Administración tributaria. El potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria. A partir de ese momento, la Administración tributaria de que se trate deberá tener en cuenta ese nuevo domicilio fiscal, aunque serán válidas las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal anterior en un procedimiento que se haya iniciado antes de la comunicación de cambio del mismo. Así pues, en el supuesto de que se trata, intentadas sin resultado las notificaciones en el domicilio fiscal que le constaba en ese momento a la Hacienda Foral de Bizkaia, resultan válidas las consecuentes publicaciones que dan lugar a las notificaciones por incomparecencia. No se pueden oponer a lo manifestado los cambios efectuados en el Padrón o las comunicaciones efectuadas a la AEAT por cuanto son Administraciones distintas y con distinta personalidad jurídica, por lo que los procedimientos que se inicien y tramiten por cada una de ellas son independientes y, en consecuencia, existía para la interesada la obligación de comunicar a la Administración liquidadora el cambio de domicilio...».

La obligación de los sujetos pasivos sometidos al Impuesto sobre Sociedades de comunicar, en su caso, el cambio de domicilio fiscal a ambas Administraciones se recoge expresamente en el apartado 5 del artículo 43 del Concierto Económico al disponer que cundo el cambio de domicilio origine modificaciones en la competencia para exigir el Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos de dicho tributo están obligados a comunicar a la Administración foral correspondiente y a Administración del Estado dicho traslado. Esa misma obligación afecta a los establecimientos permanentes de entidades no residentes. Si se trata del IRPF la comunicación se entiende producida con la presentación de la declaración de dicho impuesto.

La omisión del deber de comunicar el cambio de domicilio fiscal constituye una infracción tributaria tipificada en el artículo 203.1 b) de la NFGT y sancionable con multa pecuniaria de 800 euros.

10. COMPROBACIÓN Y, EN SU CASO, RECTIFICACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL

En el apartado 5 del artículo 47 de la NFGT se establece que: «*La Administración podrá rectificar el domicilio fiscal de los obligados tributarios mediante la comprobación pertinente. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.*»

Debe tenerse en cuenta que lo que realmente se prevé no es la comprobación y rectificación, en su caso, del domicilio fiscal, sino la verificación de que el domicilio fiscal declarado corresponde efectivamente a la residencia habitual de la persona física o al lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios en el caso de entidades.

El procedimiento de comprobación del domicilio fiscal está regulado en el artículo 71 del ROTF en el que se dispone:

«1. El procedimiento de comprobación del domicilio fiscal se iniciará de oficio por el órgano competente del Departamento de Hacienda y Finanzas, por propia iniciativa o a solicitud de cualquier otro órgano del mismo.

2. La comprobación del domicilio fiscal se realizará con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias, despachos, locales establecimientos del obligado tributario.

3. Iniciado el procedimiento, se desarrollarán los actos de instrucción necesarios. Durante el mismo serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 97 de la NFGT. Podrán ser tenidos en cuenta otros datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El órgano competente para tramitar el procedimiento de comprobación del domicilio podrá solicitar informe a otros órganos de la misma Administración o de otra Administración Pública.

4. Una vez instruido el expediente, se dictará resolución por el órgano que inició el procedimiento que será notificada al obligado tributario. En la misma se confirmará o rectificará el domicilio fiscal declarado por éste y se recogerán de forma motivada los hechos o circunstancias que han llevado a tal decisión.

5. La resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación del domicilio fiscal regulado en el presente artículo podrá ser objeto de reclamación económico-administrativa previo, en su caso, recurso potestativo de reposición.»

Es tan importante para la Administración tributaria conocer el verdadero domicilio fiscal de los obligados que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.1s) del RITTHB, si en el curso de sus actuaciones los órganos con funciones de inspección aprecian la concurrencia de indicios de la necesidad de promover un procedimiento de rectificación del domicilio fiscal de un obligado tributario deberán emitir informe documentando la existencia de tales indicios.

Conviene destacar que, de acuerdo con lo establecido en la letra g) de los artículos 35 y 37 del RGTTHB y del RITTHB se considerará interrumpido justificadamente el cómputo del plazo de duración del procedimiento de que se trate cuando se inicie un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, por el tiempo que dure su completa tramitación o hasta que concluya el plazo máximo de resolución del mismo, siempre que la rectificación del domicilio sea determinante para el contenido del acto administrativo con el que concluya el procedimiento de que se trate y limitando sus efectos a los conceptos tributarios y períodos impositivos respecto de los que ésta tenga relevancia.

11. ELEMENTOS DE PRUEBA DEL DOMICILIO FISCAL

La determinación de la residencia habitual en lo que se refiere a las personas físicas y el lugar en el que está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios en el supuesto de las personas jurídicas son, como ha señalado de forma reiterada la Sala Tercera del Tribunal Supremo, cuestiones de puro hecho y, por tanto, eminentemente probatorias. La prueba del domicilio fiscal es en muchas ocasiones un tema complejo y debe considerarse caso por caso aplicando el principio de valoración conjunta de las pruebas. La complejidad de la determinación del domicilio fiscal viene determinada, en gran medida, por el hecho de que en la mayoría de los casos ha de referirse a una fecha anterior al momento en el que se realiza su determinación o comprobación. Por ello, en general, es preciso utilizar la prueba indiciaria, de modo que partiendo de unos hechos probados y relacionados con el domicilio (hecho que se pretende deducir) pueda inferirse razonablemente la certeza del mismo.

En el fundamento de Derecho séptimo de la Resolución 2/2015, de 26 de enero de 2015, de la Junta Arbitral se indica que la permanencia de una persona en un determinado lugar es un hecho material que en muchos casos no es posible probar de manera directa, siendo necesario entonces acudir a la prueba por indicios o presunciones, cuyo estándar de valoración se halla establecido en el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Ahora bien, conviene tener en cuenta que la jurisprudencia ha señalado que la utilización de la prueba indiciaria exige que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Los indicios de los que se parta para la deducción deben estar plenamente acreditados.

b) En principio, se exige que los indicios sean varios y plurales. Excepcionalmente puede admitirse un único indicio siempre que tenga eficacia acreditativa verdaderamente singular. Los indicios deben ser concordantes con el hecho que se

pretende probar, estar relacionados entre ellos y no ser discordantes.

c) La inducción debe ser razonable, por lo que no solo no puede ser arbitraria, absurda o infundada, sino que debe atender a las reglas de la lógica y de la experiencia existiendo un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

Entre los criterios más utilizados en la comprobación del domicilio de las personas físicas figuran:

- a) Los consumos continuados superiores a los valores mínimos de electricidad, agua, gas, teléfono fijo ...
- b) El lugar al que envían información las entidades bancarias y de crédito.
- c) El domicilio que figura en el contrato laboral o el lugar en el que se desarrolla la actividad empresarial o profesional del obligado tributario.
- d) El lugar indicado en la diligencia extendida al portero o conserje de la comunidad de propietarios o de vecinos dejando constancia, en su caso, de la permanencia habitual y no meramente temporal.
- e) Las manifestaciones de familiares recogidas en diligencia.
- f) El certificado de empadronamiento del Ayuntamiento, que aunque no constituye una prueba absoluta, puede utilizarse como indicio.
- g) El domicilio que figura a efectos de otras Administraciones.
- h) La residencia del cónyuge no separado legalmente.
- i) El lugar en el que radican el centro o centros en los que estudian los hijos menores de edad que dependen de la persona física de que se trate y, en su caso, la información relativa al transporte escolar por ellos utilizados.

Por lo que se refiere al domicilio fiscal de las personas jurídicas es preciso indicar que:

- I) Se trata de averiguar el domicilio fiscal real y no el que resulta de la mera voluntad de los socios o administradores.
- II) La gestión administrativa y directiva de los negocios supone el ejercicio de las facultades de dirección necesarias para el desarrollo ordinario y habitual de la actividad mercantil.
- III) El domicilio fiscal está relacionado con el domicilio social, pero que se trata de conceptos distintos e independientes. Por tanto, pueden ser diferentes, aunque lo general es que coincidan. Conviene tener en cuenta que el cambio de domicilio fiscal no se ve afectado por el contenido del Registro Mercantil ni de los Estatutos Sociales.
- IV) El domicilio fiscal declarado por una sociedad se presume cierto, pero la Administración tributaria puede comprobar su veracidad y exactitud (artículo 47. 5 de la NFGT) solicitando, si lo cree procedente, al obligado tributario que aporte los elementos de prueba necesarios para determinar el lugar en el que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios.
- V) Los llamados «domicilios buzón» son generalmente despachos de abogados, asesores fiscales o contables en los que se encuentran domiciliados un gran número de sociedades. Su finalidad es lograr la deslocalización del obligado tributario o, al menos, dificultar su localización a efectos, principalmente, de comprobaciones tributarias.
- VI) El criterio del mayor valor del inmovilizado, establecido en el último párrafo del apartado 2 del artículo 47 de la NFGT, tiene carácter subsidiario.

Para comprobar el domicilio de una persona jurídica puede atenderse a los siguientes criterios:

- a) Lugar en el que se realiza la contratación general, es decir, aquél en el que se perfeccionan los contratos con los proveedores y clientes, se gestionan los pagos y cobros y están abiertas las cuentas más importantes.
- b) Lugar de llevanza permanente de la contabilidad.
- c) Lugar donde se encuentra la residencia habitual de los administradores y gerentes en número suficiente.

12. EL DOMICILIO FISCAL COMO ELEMENTO DETERMINANTE DE LA

ADMINISTRACIÓN COMPETENTE

En el apartado 6 del artículo 47 de la NFGT se dispone que: «A efectos de determinar la Administración competente para la realización de las actuaciones derivadas de los procedimientos de aplicación de los tributos y procedimiento sancionador se tendrá en cuenta el domicilio fiscal en el momento de realización del hecho imponible o de comisión de la infracción.»

Como ya hemos visto, de acuerdo con lo dispuesto en el Concierto Económico el domicilio fiscal es un criterio o punto de conexión que debe ser considerado en orden a delimitar las competencias tributarias de las Diputaciones Forales y de la Administración del Estado.

La importancia del domicilio fiscal como elemento a contemplar en la delimitación de las competencias se extiende más allá del ámbito de las relaciones entre el Estado y el País Vasco, pues afecta, asimismo, a Navarra, a las Comunidades Autónomas de régimen común y a los Ayuntamientos. Por ello, la determinación del domicilio fiscal del contribuyente alcanza en nuestro país una enorme relevancia, pues conviven regímenes tributarios diferentes, cosa que no sucede en igual medida en aquéllos otros que no tienen una descentralización de las competencias tributarias tan grande.

13. DISCREPANCIAS ENTRE ADMINISTRACIONES RELATIVAS AL DOMICILIO FISCAL

El cambio de domicilio de un contribuyente puede ser promovido por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración que promueva la modificación debe dar traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de cuatro meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a la que deben retrotraerse los efectos (primer párrafo del apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico). El actual plazo de tramitación de cuatro meses que acabamos de indicar se debe a la modificación producida en el Concierto Económico como consecuencia de la aprobación de la Ley 7/2014, de 21 de abril. El plazo anterior era de dos meses.

Si la Administración tributaria implicada no manifiesta su conformidad, la discrepancia será resuelta por la Junta Arbitral, previa audiencia del contribuyente (artículo 43. Seis del Concierto Económico). Merece destacarse que la disconformidad con la rectificación del domicilio fiscal puede ser expresa, cuando se manifiesta la discrepancia mediante el acuerdo adoptado por el órgano competente o con la comunicación enviada por el órgano encargado de las relaciones institucionales con las otras Administraciones tributarias, o tácita, pues transcurrido el plazo de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en el que ha recibido la propuesta, se entiende que se ha producido la disconformidad.



El cambio de domicilio de un contribuyente puede ser promovido por cualquiera de las Administraciones implicadas

En concordancia con el precepto arriba indicado, en el artículo 66. Uno del Concierto Económico figura, entre las funciones de la Junta Arbitral, la de resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes y en la letra d) de los artículos 10 y 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, se dispone, respectivamente, que la Administración del Estado podrá promover conflicto cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio común o en territorio foral y alguna de las Diputaciones Forales discrepe, y que podrán hacerlo las Diputaciones Forales cuando consideren que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común y la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma discrepe.

Pues bien, de acuerdo con el número dos de ese artículo 66, siempre que se suscite un conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Conviene tener en cuenta que debido a la modificación producida por el Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo, en el Reglamento de la Junta Arbitral, en las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de cuatro meses para que la Administración afectada se pronuncie sobre el cambio de domicilio y la fecha a la que se deben retrotraer sus efectos, sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no es necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia.

De acuerdo con lo dispuesto en el número cinco del apartado dos del artículo 26 del Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado por el Decreto Foral 197/2011, de 13 de diciembre, corresponde a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica «la preparación, tramitación y seguimiento de los conflictos que se interpongan ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre la Administración tributaria del Territorio

Histórico de Bizkaia y cualquier otra Administración tributaria derivados de la aplicación e interpretación del Concierto Económico.»

A la Junta Arbitral le corresponde, porque no se trata de una prueba tasada, valorar libremente las alegaciones y propuestas realizadas por ambas Administraciones tributarias en el relación con el cambio de domicilio y la fecha a la que deben retrotraerse sus efectos.

Parece oportuno añadir que el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral provoca la suspensión de las actuaciones administrativas que se vinieran desarrollando hasta la resolución del mismo, que el procedimiento ante aquélla ha sido desarrollado mediante la aprobación de su reglamento por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, y que, como se establece en el artículo 67 del Concierto Económico, sus acuerdos, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, son únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

El planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral produce la interrupción de la prescripción y la suspensión de la caducidad. En efecto, si por discrepancias entre las Administraciones tributarias sobre el domicilio de un sujeto pasivo se plantea conflicto ante la Junta Arbitral, lo mismo que en los demás supuestos, se produce la interrupción de los plazos de prescripción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación (artículo 69.1.b) de la NFGT), para exigir el pago de la deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas (artículo 69.2. b) de la NFGT) y para obtener devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, por ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías (artículo 69.4.c) de la NFGT). El plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento en que se reciba la notificación del acuerdo adoptado por el citado órgano colegiado (artículo 69.7 de la NFGT).

Asimismo, el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral, sea por discrepancia sobre el domicilio fiscal o por cualquier otro motivo, produce la suspensión del cómputo del plazo de caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para determinar la deuda tributaria (artículo 72.1 c) de la NFGT). El cómputo del plazo de caducidad proseguirá en el momento en que se reciba la notificación del acuerdo adoptado por la Junta Arbitral (artículo 72.2 de la NFGT).



El planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral produce la interrupción de la prescripción y la suspensión de la caducidad

La interrupción de los plazos de la prescripción y la suspensión del plazo de caducidad son consecuencia de la suspensión de las actuaciones originadas por el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral, ya que no puede hablarse, en tal caso, de inacción o falta de la diligencia debida por las Administraciones afectadas, pues éstas deben abstenerse, en virtud de lo dispuesto en artículo 66 dos del Concierto Económico, de cualquier actuación ulterior a la notificación a los interesados de la presentación del conflicto.

Por último, en relación con la discrepancia entre las Administraciones acerca del domicilio fiscal de un obligado, debemos señalar que en la letra f) de los artículos 35 del RITTHB y 67 del RGTTHB, se establece que el cómputo del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento de que se trate se considerará interrumpido justificadamente cuando se plantee conflicto de competencias ante la Junta Arbitral prevista en el artículo 66 del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo.

14. TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN Y RECTIFICACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL

El análisis de esta materia se realiza siguiendo lo indicado en la Instrucción 2/2012, de 8 de febrero, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de procedimientos de comprobación y de rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios, pero teniendo en cuenta, especialmente, las modificaciones realizadas en el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico por la Ley 7/2014, de 21 de abril, y en el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral en virtud del Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo.

Las cuestiones que deben ser objeto de consideración son las siguientes: apreciación de los indicios sobre la necesidad de promover un procedimiento de rectificación del domicilio fiscal, visado del informe, inicio del procedimiento, remisión del expediente al Servicio de Control Censal y Tributos Locales, supuestos de conformidad y disconformidad entre las Administraciones tributarias, procedimiento de comprobación del domicilio fiscal iniciado por otra Administración tributaria y disconformidad sobrevenida.

1. Apreciación de los indicios sobre la necesidad de promover un procedimiento de rectificación del domicilio fiscal.

Se indica que cuando los funcionarios encargados de la tramitación de los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos aprecien indicios de la necesidad de promover el desarrollo de un procedimiento de rectificación de domicilio fiscal de los contribuyentes emitirán un informe motivado que incluirá la descripción de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que resulten de aplicación, señalando la Administración tributaria en cuyo ámbito consideran que debe fijarse el domicilio rectificado.

2. Visto bueno del responsable.

El citado informe se remitirá, acompañado de los antecedentes correspondientes, al Subdirector del que dependa el funcionario autor del mismo para su visado. Posteriormente el expediente se enviará al Servicio de Control Censal y Tributos Locales.

No obstante, en los procedimientos de comprobación restringida, el informe deberá ser sometido al visto bueno con anterioridad a la emisión del informe que ponga fin al citado procedimiento.

Si el responsable del visado acuerda la continuación de las actuaciones administrativas sin considerar procedente la rectificación del domicilio, se lo comunicará al funcionario encargado del procedimiento, dándole traslado del acuerdo que justifica su decisión. El citado responsable puede, antes de adoptar la decisión, pedir que se completen las actuaciones realizadas o que se efectúen otras nuevas para conocer los extremos más relevantes.

También podrá acordar que se ponga de manifiesto el informe al obligado tributario concediéndole un plazo de alegaciones de quince días a contar desde el siguiente a la notificación de la comunicación o firma de la diligencia. Las alegaciones recibidas se remitirán al funcionario encargado del procedimiento.

3. Inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

Una vez visado el informe se remitirá al Servicio de Control Censal y Tributos Locales para que elabore el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal y lo traslade a la Dirección General de Hacienda, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente.

El Director General de Hacienda, si lo estima procedente, dictará el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal y propuesta de rectificación para su remisión a la Administración tributaria afectada.

El Servicio de Control Censal y Tributos Locales notificará al obligado tributario el acuerdo con la advertencia de los efectos que se derivan del mismo, en especial, la consideración de interrupción justificada del procedimiento de que se trate por el tiempo que dure la tramitación del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

4. Remisión del expediente al Servicio de Control Censal y Tributos Locales.

La Dirección General de Hacienda remitirá el acuerdo de inicio, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente, al Servicio de Control Censal y Tributos Locales, porque éste es el órgano encargado de la tramitación del expediente.

El Servicio de Control Censal y Tributos Locales trasladará la propuesta de rectificación del domicilio fiscal a las Administraciones que puedan verse afectadas, dando cumplimiento, de esa forma, a lo dispuesto en el apartado nueve del artículo 43 del Concerto Económico, para que en el plazo de cuatro meses, contados desde el día siguiente a aquél en el que se les notifique la propuesta, se pronuncien sobre la rectificación del domicilio fiscal y la fecha a la que deben retrotraerse sus efectos.

Asimismo, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales comunicará el inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente, a las Subdirecciones competentes para la tramitación de los procedimientos que puedan verse afectados.

Si el obligado tributario cuyo domicilio está siendo objeto de comprobación tiene en la Hacienda Foral de Bizkaia procedimientos de aplicación de los tributos pendientes de resolución y la rectificación del domicilio es determinante para el contenido del acto administrativo con el que concluyan los procedimientos de aplicación de los tributos o los correspondientes expedientes sancionadores, las Subdirecciones competentes para su tramitación comunicarán al obligado tributario la interrupción justificada de dichos procedimientos por el tiempo que dure su total tramitación o hasta que concluya el plazo máximo de resolución del mismo.

Asimismo se comunicará al obligado tributario que el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impedirá la tramitación en la Hacienda Foral de Bizkaia de los correspondientes procedimientos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones respecto de otros conceptos tributarios y períodos impositivos en relación con los que la rectificación del domicilio fiscal no sea determinante para el contenido del acto administrativo con el que concluyan los citados procedimientos.

Ahora bien, hasta que se resuelva el procedimiento, la Administración que venía exigiendo la exacción a los contribuyentes cuyo domicilio fiscal es objeto de comprobación continuará siendo competente, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre Administraciones, remontándose los efectos de las actuaciones a la fecha que proceda atendiendo a la resolución del procedimiento de rectificación del domicilio fiscal en el que se concluye que la competencia corresponde a otra Administración.

5. Conformidad entre las Administraciones tributarias.

La conformidad de la Administración tributaria afectada por la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia de rectificación del domicilio fiscal deberá manifestarse mediante acuerdo adoptado por el órgano competente para ello atendiendo a las normas de atribución de competencias de la Administración de que se trate o por medio de comunicación remitida por el órgano competente de las relaciones institucionales con las demás Administraciones tributarias.

Pueden darse dos situaciones:

a) la Administración afectada muestra en el plazo de cuatro meses su conformidad con la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia de que el domicilio fiscal está en este Territorio Histórico.

En este supuesto se notifica al obligado tributario la propuesta de resolución, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de quince días hábiles contados a partir del siguiente a la notificación para que presente las alegaciones y los documentos que convengan a su derecho.

Recibidas, en su caso, las alegaciones, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente, solicitará a la Subdirección de Inspección la emisión de informe, en un plazo de diez días hábiles, sobre las alegaciones presentadas.

Finalizada la instrucción del procedimiento, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente, remitirá las actuaciones a la Dirección General de Hacienda, que dictará resolución motivada indicando, en su caso, la rectificación del domicilio fiscal del obligado tributario y la fecha a la que se retrotraen sus efectos.

El Servicio de Control Censal y Tributos Locales notificará la resolución al obligado tributario. Asimismo remitirá a las Subdirecciones competentes para la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos copia del acuerdo adoptado por el Director General de Hacienda. Cada una de esas Subdirecciones difundirá el contenido del acuerdo a las Jefaturas de Servicio afectadas, que se encargarán, en su caso, de poner en conocimiento del obligado tributario que, por haber sido resuelto el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal con la conformidad de las Administraciones afectadas, se reanuda desde ese momento el cómputo del plazo de duración de los procedimientos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones correspondientes que hubieran quedado interrumpidos justificadamente como consecuencia del inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

b) La Administración implicada muestra su conformidad con la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia de que el domicilio fiscal está localizado en el ámbito de aquella.

El Servicio de Control Censal y Tributos Locales comunicará a las Subdirecciones competentes para la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones la Administración tributaria en cuyo ámbito ha sido localizado el domicilio fiscal, que será la competente para continuar con la tramitación del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

Las Subdirecciones en que existan pendientes de resolución procedimientos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones relativos al obligado tributario interrumpidos justificadamente con motivo del inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal difundirán el contenido del acuerdo a las Jefaturas de Servicio afectadas. Éstas se encargarán, en su caso, de poner en conocimiento del obligado tributario que continúa la interrupción justificada de dichos procedimientos en tanto no se complete la tramitación por parte de la otra Administración o transcurra el plazo máximo del mismo.

6. Disconformidad entre las Administraciones tributarias.

Si la Administración tributaria afectada por la rectificación manifiesta en el plazo de cuatro meses su disconformidad expresa con la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales remitirá el expediente, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente, a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, en el plazo máximo de los tres días hábiles siguientes a aquél en que haya sido recibida en la Hacienda Foral de Bizkaia la comunicación de la otra Administración en la que manifiesta su disconformidad.

Al igual que en los supuestos de conformidad, la discrepancia expresa se manifestará mediante acuerdo adoptado por el órgano competente a tal fin según las normas de atribución de competencias específicas de cada Administración o por medio de comunicación remitida por el responsable de las relaciones institucionales con las otras Administraciones tributarias.

Si la Administración tributaria afectada por la rectificación del domicilio fiscal no contestase a la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia, una vez transcurrido el plazo de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en el que ha recibido la propuesta, se entenderá producida la disconformidad, debiendo actuarse de igual manera que en el caso de disconformidad expresa.

En ambos supuestos (disconformidad expresa y discrepancia tácita), la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica trasladará, en su caso, el expediente a la Subdirección de Inspección, solicitando la remisión de un informe acerca del planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral, con anterioridad a la fecha que se indique expresamente.

Deberá tenerse en cuenta que son de aplicación las normas de procedimiento establecidas en la Instrucción 1/2012, de 20 de enero, de la Dirección General de Hacienda, sobre actuaciones a realizar en expedientes que se sometan a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico. Por lo que la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica elevará a la Dirección General de Hacienda la propuesta del acuerdo de plantear conflicto ante la Junta Arbitral, junto con los antecedentes que obren en el expediente.

Adoptado por la Dirección General el acuerdo de plantear ante la Junta Arbitral el conflicto, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica se encargará de realizar la preceptiva comunicación al Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco y personarse ante la Junta Arbitral. Igualmente comunicará al obligado tributario una copia cotejada del acuerdo, cumpliendo de esa forma lo previsto en el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral, y notificará a la Administración afectada la interposición del conflicto.

Una vez recibida la comunicación de que la Dirección General de Hacienda ha dictado el acuerdo de plantear conflicto ante la Junta Arbitral, las Subdirecciones en las que existan pendientes de resolución procedimientos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones relativos al obligado tributario cuyo domicilio fiscal es objeto de controversia que hubieran quedado interrumpidos justificadamente con el inicio del procedimiento de cambio de domicilio fiscal difundirán el contenido del acuerdo a las Jefaturas de Servicio afectadas, pues éstas serán las encargadas, en su caso, de poner en conocimiento del obligado tributario que el planteamiento ante la Junta Arbitral implica la interrupción justificada de dichos procedimientos en tanto no sea resuelto el procedimiento de conflicto de competencias.

7. Procedimiento de comprobación del domicilio fiscal iniciado por otra Administración tributaria.

En los supuestos en los que el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal haya sido iniciado por otra Administración tributaria, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales remitirá a los órganos con competencias inspectoras copia del expediente recibido, con petición de informe motivado acerca de la procedencia de rectificación del domicilio fiscal.

Además, se pondrá en conocimiento de las Subdirecciones competentes para la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos o imposición de sanciones la circunstancia de que se ha iniciado el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, a fin de que difundan el contenido del acuerdo a las Jefaturas de Servicio afectadas, pues éstas son las encargadas de comunicar al obligado tributario afectado por la comprobación del domicilio fiscal que tuviera pendientes de resolución procedimientos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones que el inicio del procedimiento implica la interrupción justificada de tales procedimientos por el tiempo que dure la completa tramitación o hasta que concluya el plazo máximo de duración del mismo.

El informe será visado por el Subdirector correspondiente, se emitirá en el plazo de un mes a contar desde su petición y se remitirá, a través de la Subdirección de Gestión y Asistencia al Contribuyente, al Servicio de Control Censal y Tributos Locales, que a su vez lo elevará a la Dirección General de Hacienda con la correspondiente propuesta.

La Dirección General de Hacienda se pronunciará sobre la rectificación del domicilio fiscal, confirmando o no la propuesta de la Administración que inició el procedimiento y la fecha a la que se deben retrotraer sus efectos.

Ese acuerdo será remitido por el Servicio de Control Censal y Tributos Locales a la Administración Tributaria que inició el procedimiento de cambio del domicilio fiscal, a fin de que pueda continuar la tramitación del mismo, resolviendo sobre la rectificación del domicilio fiscal.

Pueden darse dos casos:

1) existe conformidad de la Hacienda Foral de Bizkaia con la propuesta de rectificación del domicilio efectuada por la otra Administración.

En este supuesto el Servicio de Control Censal y Tributos Locales pondrá en conocimiento de las Subdirecciones competentes para la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones el acuerdo dictado por la Dirección General de Hacienda o, en su caso, por el órgano competente de la otra Administración tributaria.

Los Subdirectores competentes para la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos difundirán el contenido del acuerdo a las Jefaturas de Servicio afectadas, que se encargarán de comunicar a los obligados tributarios afectados por la comprobación del domicilio fiscal que tuvieran pendientes de resolver procedimientos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones que vinieran siendo tramitados en la Hacienda Foral de Bizkaia, que continúa la interrupción justificada de dichos procedimientos en tanto no finalice su completa tramitación o no transcurra el plazo máximo de duración del mismo.

De acuerdo con lo dispuesto en el segundo enunciado del primer párrafo del apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico, corresponde a la Administración que resulte competente comunicar al contribuyente el cambio de domicilio fiscal. Por tanto, como a su vez, dentro de ese primer supuesto de conformidad caben dos posibilidades resultará que si:

- el domicilio fiscal se fija en el Territorio Histórico de Bizkaia, corresponderá a la Hacienda Foral de Bizkaia la competencia para comunicar al obligado tributario la rectificación del domicilio fiscal.

- el domicilio se fija en el ámbito de la Administración tributaria que inició el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, será esa Administración tributaria la competente para continuar con los trámites del procedimiento.

2) no existe tal conformidad de la Hacienda Foral de Bizkaia con la propuesta de rectificación del domicilio propuesta por la otra Administración.

El Servicio de Control Censal y Tributos Locales es el órgano encargado de remitir el acuerdo de disconformidad de la Dirección General de Hacienda a la Administración tributaria que inició el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

8. Disconformidad sobrevenida

En aquellos casos en los que, habiendo existido inicialmente conformidad de las Administraciones tributarias en lo referente al domicilio fiscal del obligado tributario, a la vista de las alegaciones formuladas por el obligado tributario o, en su caso, de los informes emitidos durante la tramitación posterior del procedimiento, la Administración que se hubiera considerado competente resolviera en sentido contrario al acuerdo inicial, se estimará que se produce la disconformidad a los efectos de interposición de conflicto ante la Junta Arbitral.

En estos supuestos, si el acuerdo inicial para la rectificación del domicilio fiscal del obligado tributario hubiera determinado que el mismo se encontraba en el Territorio Histórico de Bizkaia, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales remitirá, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente, la resolución que le hubiera sido comunicada por la otra Administración tributaria a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica. Este órgano deberá actuar de igual manera que si se tratase de un caso de disconformidad inicial.

15. PRESUNCIÓN *IURIS TANTUM* DE MANTENIMIENTO DEL DOMICILIO RECTIFICADO

De acuerdo con lo previsto en el último párrafo del apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes.

16. LA RECTIFICACIÓN DEL CAMBIO DE DOMICILIO Y EL VALOR PROBATORIO DE LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

La Resolución 11/2012, de 28 de septiembre, de la Junta Arbitral del Concierto Económico se refiere al conflicto planteado acerca de la rectificación del domicilio de una entidad. En el fundamento de Derecho sexto de la misma se hacen varias consideraciones relevantes sobre el valor probatorio de algunas presunciones contenidas en la normativa tributaria. Por su claridad y precisión nos permitimos transcribirlo: «Fundamento de Derecho 6. En procedimientos de la naturaleza como el que nos ocupa, no podemos dar espaldas a las reglas probatorias específicas que se aplican en materia tributaria, en la medida en que pueden, en ocasiones, servir para declarar probados hechos o situaciones jurídicas, pero, las más de las veces su eficacia será más bien limitada, de suerte que, por regla general, bastarán las reglas generales sobre la prueba. Esta declaración previa que realizamos viene a propósito de la invocación que hacen las Administraciones interesadas de determinadas presunciones contenidas en la normativa tributaria, tal es el caso de la presunción de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios y de la presunción de certeza de las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas. Ninguna de ambas presunciones puede trasladarse, tal cual, a procedimientos de la naturaleza del que estamos enjuiciando, siquiera sea, – entre otros motivos que pudieran esgrimirse–, por lo siguiente: uno, en relación con la primera presunción, porque solo opera con respecto a los propios obligados tributarios, no con respecto a terceros, como sería el caso de la Diputación Foral de Bizkaia; y dos, en relación con la segunda presunción, porque se ciñe a los hechos contenidos en la diligencia y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, y, en este caso, en ninguna de las diligencias se recogen hechos aceptados por el obligado tributario.

Por supuesto, las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de la sociedad interesada, así como las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas, en tanto en cuanto forman parte del expediente y del que derivan hechos relevantes para la decisión del procedimiento (art. 80.1 de la Ley 30/1992), han de ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución (art. 89.1 de la Ley 30/1992). En suma, tales documentos no carecen de valor probatorio; naturalmente que tienen efectos probatorios, pero no gozan del privilegio de presunción de certeza.»

17. CONSECUENCIAS DEL TRASLADO DE DOMICILIO FISCAL CUANDO SUPONE CAMBIO DE LA NORMATIVA APLICABLE

El traslado del domicilio fiscal de un obligado tributario que suponga un cambio de la normativa aplicable en los ejercicios futuros plantea varias cuestiones relevantes: la posibilidad o no de aplicar determinados ajustes en la base imponible pendientes de revertir generados bajo la normativa previa, la consideración que merecen las bases imponibles negativas derivadas de la normativa anteriormente aplicable, el tratamiento que debe darse a las deducciones pendientes de aplicación, la viabilidad de compensar el saldo negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de una persona física, y la forma de proceder en el supuesto de que existan saldos pendientes en el IVA.

Un criterio administrativo del Departamento de Hacienda y Finanzas de 10 marzo de 2016 se refiere a los ajustes en la base imponible pendientes de revertir, pues se trata de una sociedad con domicilio fiscal en territorio común que va a trasladar su domicilio fiscal a Bizkaia, lo que le supone un cambio de normativa. La sociedad, bajo la normativa de territorio común, ha debido efectuar ajustes a la base imponible pendientes de reversión y se plantea si podrá revertir los mencionados ajustes bajo la normativa foral y, en su caso, con qué límites y condiciones.



El traslado del domicilio fiscal de un obligado tributario que suponga un cambio de la normativa aplicable plantea varias cuestiones en relación a los beneficios fiscales pendientes de aplicación

La solución dada se basa en lo establecido en los artículos 14 y 54 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y señala que:

«En la normativa de territorio común existen una serie de limitaciones a la deducción de determinados gastos contables (gastos financieros, gastos por amortizaciones, pérdidas por deterioro) que no se contemplan en la normativa foral. Algunas de estas limitaciones son definitivas (fundamentalmente, las pérdidas por deterioro), mientras que otras tienen, o pueden tener, carácter temporal (amortizaciones, gastos financieros). En lo que se refiere a las limitaciones definitivas (pérdidas por deterioro), se considerará que se trata de gastos devengados y contabilizados en un ejercicio anterior (en el que no fueron deducibles), que no podrán ser deducidos en territorio foral por el mero hecho de que la entidad cambie de normativa. Si los gastos no fueron contabilizados en su

momento, se tratará de unos importes contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengo y, por lo tanto, tampoco serán deducibles ya que, como consecuencia de esta contabilización posterior, se producirá una menor tributación. Lógicamente, si se reconocerá el valor a efectos fiscales del activo de que se trate (sin deteriorar a efectos fiscales).

En lo que afecta a las limitaciones temporales (gastos por amortizaciones, en algunos casos, gastos financieros, etc.), en un sentido estricto, se tratará de gastos correctamente contabilizados en su momento, pero que no fueron deducibles en origen. Con objeto de que el cambio de normativa sea lo más neutral posible, se permitirá a las entidades la posibilidad de que apliquen bajo la normativa foral dichos gastos, si bien en los términos establecidos en la legislación de territorio común. Adicionalmente, en lo que respecta a los gastos financieros, debe exigirse que los mismos hubieran sido deducibles en Bizkaia conforme a las reglas de subcapitalización, contenidos en el artículo 47 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.»

Las cuestiones que se refieren a las bases imponible negativas y a las deducciones pendientes derivadas de la aplicación de la normativa de régimen común en el caso de que una sociedad traslade su domicilio fiscal a Bizkaia y ello conlleve que esté sometida a normativa foral, se tratan en un criterio administrativo de 18 de agosto de 2015.

En él se afirma, en aplicación de los artículos 55 y 67 de la Norma Foral 11/2003, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades que: «Los créditos fiscales acreditados al amparo de la normativa de territorio común serán igualmente aplicables en los ejercicios en los que la sociedad tribute conforme a la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que los mismos tengan su equivalente en ella (en la normativa de destino), aun cuando la regulación no fuera idéntica.

La sociedad aplicará la normativa de origen para determinar si se cumplen, o no, los requisitos exigibles para la generación (y en su caso consolidación) de la base imponible negativa o de la deducción, pero una vez ésta se encuentre correctamente cuantificada conforme a la normativa de origen, su aplicación (condiciones y límites de aplicación) en ejercicios posteriores se hará conforme a la normativa del territorio de destino. De tal forma que el importe del crédito fiscal a aplicar en ejercicios posteriores no habrá de ser recalculado con motivo del cambio de la normativa, que pasa de ser común a ser foral, aplicable al sujeto pasivo.»

Consideramos que el fundamento de este criterio radica en el hecho de que esos créditos fiscales son unos derechos consolidados que están asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, por lo que se trata de derechos adquiridos que no pueden verse afectados por el cambio de normativa, pues lo contrario supondría vulnerar el principio de seguridad jurídica. Por lo que deben mantenerse las deducciones y la compensación de las bases imponible negativas al pasar la sociedad su domicilio fiscal de territorio fiscal a territorio de régimen común.

La consulta 343/2015 formulada ante de la Dirección General de Tributos, a la que se dio contestación con efectos vinculantes, se refiere a las personas físicas, más concretamente, a la posibilidad de compensar el saldo negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales generado en el período en el que contribuyente era residente en Bizkaia en la primera declaración del IRPF y, en su caso, en las siguientes en que las tiene su residencia habitual en territorio común.

Se trata de una persona, residente en Bizkaia, que pasa a tener su residencia habitual en Madrid a partir del año 2014. Expone que en el año 2013, en el que presentó su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Diputación Foral de Bizkaia, tuvo unas pérdidas patrimoniales por importe de 408.667,35 euros, a integrar en la base imponible del ahorro, pendientes de compensar en los 4 años siguientes, y plantea la posibilidad de compensar las pérdidas anteriormente citadas en la próxima declaración del Impuesto, por el período 2014, que se efectúe en territorio común.

En la contestación con efectos vinculantes se indica que: «La legislación común y foral no se deben contemplar como compartimentos estancos sino que debe haber entre los mismos la necesaria continuidad, al objeto de cumplir con los principios de justicia tributaria que preconiza el artículo 31.1 de la Constitución y la libertad de circulación y establecimiento de personas en todo el territorio nacional que exige el artículo 139 de la misma. Por tanto, el saldo negativo pendiente de las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en el período 2013, en el que el contribuyente era residente de Vizcaya, se podrá compensar en la próxima declaración del Impuesto por el período 2014 y, en su caso, en los períodos siguientes en los que el contribuyente es residente en Madrid, en los términos establecidos en la normativa común, es decir, con los límites cualitativos, cuantitativos y temporales contemplados en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.»

Como la normativa no prevé que una Administración pueda comprobar los créditos fiscales (pérdidas de ejercicios

anteriores, deducciones pendientes de aplicación y compensación de los saldos negativos de las ganancias y pérdidas patrimoniales) generados cuando era competente otra Administración, resulta, en principio, que debe admitirlos plenamente, con lo que se puede producir una situación de indefensión, dada la ventaja injustificada que se otorga al contribuyente, porque la Administración que era competente cuando se generaron tales créditos fiscales no tiene un gran interés económico directo en realizar la comprobación de la procedencia de los mismos. Aunque, en el caso de que la Administración competente para realizar la oportuna comprobación apreciase la solicitud indebida de devoluciones o la acreditación de partidas o de créditos tributarios aparentes podrá imponer las sanciones previstas en los artículos 199 y 200, respectivamente, de la NFGT.

Ciertamente, la Administración de destino puede solicitar a la Administración de origen, en régimen de reciprocidad y en virtud del principio de colaboración entre Administraciones, que realice la oportuna comprobación de tales créditos. Además, conviene recordar en relación con esta cuestión que en el artículo 4. Tres. b) del Concierto Económico se establece que: «Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.»

Una vez que hemos contemplado, en relación con los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, las consecuencias que el traslado del domicilio del sujeto pasivo tiene sobre los créditos tributarios pendientes cuando aquél origina un cambio en la normativa aplicable, conviene analizar la procedencia o improcedencia de trasladar los saldos pendientes por el IVA a otra Administración tributaria cuando el cambio de domicilio origina una modificación en la competencia para la exacción de dicho tributo.

Pues bien, el criterio reiteradamente mantenido es que, de acuerdo con lo establecido en el apartado cuatro del artículo 29 del Convierto Económico según el cual los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del IVA ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones, y en el apartado cinco que añade que las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda, las cuotas del IVA resultantes frente a cada Administración tienen carácter independiente. Por lo cual, no podrán devolverse por Administración diferente a aquella en la que se generó el derecho a devolución. Se trata de un criterio mantenido por el TEAF, la Junta Arbitral y el TSJPV que se ha sido ratificado por el Tribunal Supremo.

El TEAF mantiene en su Resolución de 24 de febrero de 2011 (Ref. 51656/2011) que, dado el carácter independiente de las cuotas del IVA resultantes frente a cada Administración, las cantidades pendientes de compensación de períodos anteriores no podrán compensarse en Administración diferente aquella en la que se generó ese derecho. Señala, al efecto, que este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sentencia de 16 de febrero de 2004 y el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de junio de 2010.

Por la claridad de su exposición, recogemos el fundamento jurídico quinto que contiene los párrafos más relevantes de la citada Resolución.

«El criterio expuesto ha sido también el establecido por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sentencia de 16 de febrero de 2004, en la que se plantea un supuesto en el que un sujeto pasivo no residente en el Territorio Histórico de Bizkaia que ha tributado durante los dos primeros trimestres a la AEAT, tributa los dos últimos trimestres del ejercicio ante la Hacienda Foral como consecuencia de un cambio en la normativa aplicable. Solicitada la devolución ante la Hacienda Foral, esta únicamente le devuelve parte de las cuotas soportadas, mientras que la AEAT considera que debe ser la Hacienda Foral quien devuelva la totalidad. Al tratarse de la modificación introducida por la Ley 38/1997, y de acuerdo con lo dispuesto en la misma, considera el Tribunal que cada Administración debe proceder a la devolución en la proporción que le corresponda.

Y también lo ha mantenido la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, órgano al que está atribuida la resolución de los conflictos de competencias que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma en relación con la interpretación y aplicación del Concierto Económico, en Resolución dictada el 15 de mayo de 2009, en la que resuelve el conflicto negativo planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006, determinó que "incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó.

(...)

... admitir el traslado de saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto y

paralelamente un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia la Hacienda Foral un pasivo fiscal que recaía sobre aquélla, distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico. En definitiva, pues, tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traspaso de saldos entre Administraciones».

El Tribunal Supremo, en sentencia de 10 de junio de 2010, desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra esta Resolución de 15 de mayo de 2009 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de determinación de competencias, determinando en su fundamento de Derecho tercero que:

«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.»

El TEAF ha mantenido de forma reiterada y constante ese criterio. Sirvan como ejemplo, además de la que se acaba de comentar, las Resoluciones de 23/03/2011 y 19/10/2011.

En la primera considera, en base a la Resolución de la Junta Arbitral 10/2009, improcedente la pretensión formulada por el reclamante, que pretendía que se le devolviesen cuotas soportadas por el IVA ante otra Administración antes del cambio de domicilio. El TEAF comparte el criterio establecido por la Junta Arbitral que, por otro lado, ha sido ratificado por el Tribunal Supremo en varias sentencias, entre otras, en la de 10 de junio de 2010.

La segunda Resolución se refiere a la devolución de cuotas del IVA a una empresa domiciliada en territorio común que posteriormente es objeto de absorción. El TEAF indica que, ante la pretensión de la parte actora de obtener la devolución del impuesto soportado en el ejercicio 2001 por empresa domiciliada a la sazón en Territorio Común posteriormente absorbida por la reclamante, resulta de aplicación lo determinado por la Junta Arbitral del Concierto Económico, posteriormente confirmado por el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de junio de 2010, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra Resolución de 19 de junio de 2009 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de determinación de competencias. Por lo que el TEAF concluye que incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó.

Merece destacarse, en relación con la improcedencia del traslado entre Administraciones tributarias de los saldos pendientes por el IVA, la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV 803/2011, de 24 de noviembre (Ref. 299767/2011), pues hace referencia a algunas sentencias del Tribunal Supremo y, además, se ha visto confirmada por el Alto Tribunal.

En el fundamento jurídico tercero de la misma se afirma, entre otras cosas, que:

«– el Concierto Económico no indica la Administración tributaria competente para proceder a la devolución de las cuotas del IVA en el caso de que el ingreso se realiza en una de ellas y la devolución se solicita en la otra;

– existe una regla general del IVA según la cual las compensaciones o devoluciones de las cuotas del IVA deberán realizarse por la Administración tributaria ante la que se ha generado el débito tributario, no pudiéndose producir el traspaso de saldos del IVA a compensar de una a otra Administración tributaria. Como se indica en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2011 "En la sentencia citada se afirmaba: "2. El razonamiento de la Administración tributaria estatal es que las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones ante las que se han generado y, por consiguiente, no deben producirse un traslado de saldos del IVA a compensar a otras Administraciones. Esta regla general se basa en el artículo 29 Uno del Concierto Económico que dispone lo siguiente: 'El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluidas el IVA, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originen derecho a devolución que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural'."

Esta regla general tiene una excepción impuesta por la necesidad de respetar la normativa del IVA y el principio de neutralidad, ya que dicha normativa no acepta la liquidación por periodos partidos. En consecuencia, para que el contribuyente pueda obtener la devolución del saldo acreedor es indispensable su traslado a la nueva Administración, única ante la que es posible, según la normativa del Impuesto, formular tal solicitud. La indicada excepción se limita a aquellos supuestos en los que la nueva Administración pasa a ser la única competente para la exacción del IVA, como sucede en el presente caso, por efecto combinado del cambio de domicilio y de que el volumen total de operaciones, no superase los seis millones de euros, según el artículo 27. Uno. Tercera del Concierto Económico. En tales supuestos, se deben trasladar los saldos a compensar de una Administración a otra, ya que de no hacerlo así se estaría negando al sujeto pasivo el derecho a realizar la compensación, dado que es evidente, y especialmente en el caso de la entidad que nos ocupa, que el contribuyente no ha tenido la oportunidad legal de pedir la devolución.»

– la Administración tributaria que recaudó es la que debe proceder a la devolución, dado que tal recaudación se realizó en el ámbito competencial recogido en el Concierto Económico, continúa diciendo la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2011 «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 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 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 en 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 ha querido regular 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 el Territorio Común– se ha realizado de forma expresa tal como resulta de lo preceptuado en el artículo 12 del Concierto.

Nótese que la distribución de las competencias para la inspección del IVA que se recoge 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 a dicha comprobación.»

– idéntico problema al planteado ha sido resuelto en las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 y 17 de junio de 2010, 30 de marzo de 2011, la primera de ellas concluye afirmando que «incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente del IVA, puesto que era la titular de la exacción del IVA cuando éste se generó. ----- 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 éste no es más que una consecuencia de la laguna que, como hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no se hubiera llegado a surgir.

Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (recurso número 538/2009), no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora Guipúzcoa el domicilio de la entidad que recurre, ante la Diputación Foral de Guipúzcoa sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. El cambio de domicilio del sujeto pasivo exige, en principio, que el ejercicio del derecho tuviera lugar ante la Administración que resulte competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece y que es municipio actual de la entidad solicitante. Pero como el traslado del saldo del IVA de la Administración del Estado a la administración foral no es aceptable a la luz de la estructura básica del Impuesto sobre el Valor Añadido y a una interpretación literal del Concierto, es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común.»

A la anterior conclusión se llega en el fundamento de derecho sexto de la Sentencia de esta Sala n.º 107/2011, dictada en el RCA 415/09 «ya producida en este caso una parcial devolución a cargo de la Administración Foral incompetente, la plenitud de aplicación de las reglas de distribución de competencia y la existencia de un cauce de impugnación idóneo, nos lleva a concluir que es la vía de compensación por parte de la Administración del Estado la que procede, frente a otras fórmulas alternativas de las devoluciones ya producidas en firme.»

Debemos destacar que contra esa sentencia de 24 de noviembre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del País Vasco, se interpuso recurso de casación que fue desestimado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo mediante la Sentencia 1934/2014, de 6 de mayo. Con lo cual, el Alto Tribunal confirma la improcedencia del traslado de saldos a compensar o devolver entre Administraciones tributarias.

De todo lo anterior se deduce que:

a) el Concierto Económico y las normas que constituyen los ordenamientos jurídico-tributarios común y forales no contienen principios que de forma directa resuelvan las cuestiones que produce el cambio de domicilio fiscal cuando origina una modificación de la normativa aplicable.

b) para resolver tales cuestiones consiguiendo que los derechos adquiridos por el sujeto pasivo no se vean alterados y se respete, por tanto, el principio de seguridad jurídica, es preciso compatibilizar la diversidad jurídico-tributaria que establece el Concierto Económico con los derechos reconocidos en la Constitución de libertad de residencia, de libertad de empresa y de libre circulación de personas y bienes, buscando el deseado equilibrio. En efecto, en el artículo 19 de nuestra Carta Magna se proclama el derecho fundamental a la libertad de residencia, lo que implica la posibilidad de fijar la residencia en cualquier lugar del territorio nacional sin ningún tipo de trabas. Por otra parte, el derecho de libertad de empresa establecido en el artículo 38 de dicho texto legal se compone de dos aspectos esenciales: en primer lugar se reconoce el derecho subjetivo a participar libremente mediante la aportación de recursos privados en la fundación y mantenimiento de empresas y en segundo lugar se establece la libertad de cada empresa para decidir sobre sus objetivos, establecer su propia planificación atendiendo a las demandas actuales y previstas para momentos posteriores y a la posibilidad de modificar el lugar de su establecimiento con la posible deslocalización. Finalmente, en el artículo 139.2 de la Constitución se proclama que ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de los bienes por todo el territorio español. Conviene subrayar que la Unión Europea reconoce y garantiza, asimismo, los citados derechos de libertad de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, de residencia y de establecimiento (Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

Solo mediante la armonización de lo establecido en la Constitución, en el Concierto Económico y en las normas reguladoras de cada uno de los tributos se logrará que las legislaciones común y forales no sean compartimentos estancos y se respeten los derechos adquiridos del sujeto pasivo que traslada su domicilio fiscal pasando a depender de otra jurisdicción tributaria.



Si estás interesado en colaborar
en esta sección de  **Opinión**
o aportar contenidos a nuestras
publicaciones, ponte en contacto
con nosotros a través de
es-bitopus@wolterskluwer.com