

E studios y Colaboraciones

VÍAS DE RESOLUCIÓN DE DISCREPANCIAS ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN RELACIÓN CON LA DOMICILIACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL CONCIERTO ECONÓMICO

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

I- Reflexiones de entrada

La determinación del domicilio o la residencia fiscal de los contribuyentes constituye una de las pugnas básicas entre las Administraciones tributarias no solo en el ámbito interno del Estado español, sino también en el ámbito internacional de relaciones entre los diferentes Estados. Si existe una nota común a los diferentes sistemas tributarios es la amplitud con la que éstos diseñan, interpretan y aplican su ámbito de soberanía en el momento de definir a sus residentes fiscales, tal vez motivados por su avidez recaudatoria, tal vez por la preocupación que les genera la cada vez más frecuente figura de los "deslocalizados", cuya proliferación encuentra grandes facilidades en el elevado grado de globalización en el que nos desenvolvemos en la actualidad, y dentro

de los cuales es especialmente significativo el colectivo integrado por los denominados por la doctrina como "apátridas fiscales"¹.

Si bien las diversas causas que originan la conflictividad producida por las discrepancias en relación a la residencia de los contribuyentes entre los diferentes Estados no es el objeto del presente análisis, una atenta lectura de los comentarios a los artículos 1 "Ámbito de aplicación subjetivo" y 4 "Residencia" del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE² es suficiente para poner de manifiesto la relevancia actual de este criterio de reparto competencial de la imposición directa entre las soberanías fiscales de los Estados, prevaleciendo frente a otros utilizados en las primeras versiones del Modelo de CDI tales como la ciudadanía o la nacionalidad.

(*) Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia.

¹ Apátrida fiscal: aquél contribuyente que desarrolla o simula una conducta que le aleja, en principio, del Estado de su residencia fiscal, bien justificando que no reside en dicho territorio, bien además acreditando su residencia fiscal "nueva" en un Estado o territorio carente de fiscalidad o cuya legislación de acogida permite esa residencia aparente con unos costes fiscales puramente simbólicos.

² La versión vigente del Modelo de CDI se aprobó en 1992, en sustitución de la aprobada en 1977 (que a su vez sustituyó a la de 1963) y su última actualización ha sido realizada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en julio de 2008. "Model Tax Convention on Income and on Capital". Condensed version. July 2008. OECD.

Dicha relevancia queda patente asimismo en el diseño del reparto competencial entre los diferentes sistemas jurídico-tributarios que coexisten en el Estado español: Territorio Común, País Vasco, Navarra, Ceuta y Melilla y Canarias, jugando un claro papel incluso en el reparto interno dentro de cada uno de ellos, como es en el régimen de cesión a las Comunidades Autónomas de Régimen Común o entre los tres Territorios Históricos del País Vasco, mediante el doctrinalmente denominado “intraconcierto”, en este último caso.

En consecuencia, y con carácter general, las diferentes legislaciones tributarias ponen gran énfasis en establecer una serie de criterios para la determinación del domicilio o de la residencia habitual de los contribuyentes, que, sin embargo, debido a diferentes factores tales como la complejidad de la realidad jurídica y económica de los contribuyentes, la variada casuística que nos presenta dicha realidad y el innegable papel que juega la prueba en esta materia, no evitan la existencia de discrepancias constantes en relación a la domiciliación de contribuyentes concretos. Es por ello que, con idéntico énfasis, se articulan a su vez una serie de mecanismos y procedimientos jurídicos, bien amistosos o bien de arbitraje, más o menos operativos, cuya finalidad es la resolución de dichas discrepancias.

Inquietante materia esta, en la que el mecanismo de arbitraje por excelencia para resolución de los conflictos originados entre las diferentes Administraciones tributarias del Estado lo constituyen las Juntas Arbitrales, pudiéndose afirmar, sin temor a equivocarnos, que la mayor parte de los conflictos que se han residenciado, bien por parte de la Administración tributaria del Estado, bien por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas de régimen

común³, bien por la Comunidad Foral de Navarra⁴, bien por la Comunidad del País Vasco⁵ ante las diferentes Juntas Arbitrales existentes en materia tributaria en el Estado, tienen como elemento de discordia el domicilio o residencia fiscal de los contribuyentes.⁶

Hagamos un par de apuntes en cuanto a la naturaleza de las Juntas Arbitrales.

Si bien es cierto que la naturaleza arbitral de las Juntas, como su propio nombre indica, impregna sus competencias y procedimientos, no es menos cierto que existen algunos elementos que son discordantes con lo que a un órgano de arbitraje en puridad se le exige en nuestro ordenamiento jurídico, tal y como lo interpreta el Tribunal Constitucional. En este sentido, destacamos el hecho de que la intervención de las Juntas Arbitrales no es voluntaria para ambas partes sometidas al arbitraje, pues aunque la Junta interviene a solicitud de una de ellas, la otra no puede sus-

³ Junta Arbitral de Régimen Común: Su regulación se encuentra en los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de financiación de las Comunidades Autónomas, en la redacción dada a la misma por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, y en el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas.

⁴ Junta Arbitral del Convenio Navarro: Su regulación se encuentra en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre según redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio y cuyo desarrollo reglamentario se regula en el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

⁵ Junta Arbitral del Concierto con el País Vasco: Su regulación se encuentra en los artículos 65, 66 y 67 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo y en el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁶ SIMON ACOSTA, “La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades autónomas: su naturaleza”. Estudios de Derecho Financiero Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega. Lex Nova 2005

traerse al conflicto planteado, tal y como exige la sentencia del Tribunal Constitucional 174/1995, de 23 de noviembre, según la cual el arbitraje es “un medio para la solución de conflictos basado en la autonomía de la voluntad de las partes”⁷. A lo anterior hay que añadir otro elemento discordante con la naturaleza arbitral como es el control y revisión jurisdiccional plenos, basados tanto en motivos de forma como de fondo, a que están sometidos los pronunciamientos de las Juntas Arbitrales, mientras que en el arbitraje la decisión del árbitro solo es susceptible de ser impugnada por motivos de forma⁸.

En cuanto a la distribución competencial entre las diferentes Juntas Arbitrales en materia tributaria que contempla el ordenamiento jurídico español, sin perjuicio de las observaciones que realizaremos a lo largo de este análisis en lo que a las relaciones País Vasco-Navarra se refiere, recordemos la preferencia que el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, otorga a las Juntas Arbitrales de Concierto y de Convenio, tal y como se desprende de su Disposición Adicional Primera, al establecer la tradicional cláusula de salvaguarda de los regímenes fiscales forales y explicar en su preámbulo “... cláusula ésta que en el presente caso tiene una función adicional cual es la de remitir la resolución de los conflictos que se susciten con el País Vasco y Navarra a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico y en el Convenio Económico, respectivamente.”

Pues bien, las reflexiones que ofrecemos a continuación se centran en las diferentes vías que se nos

⁷ SIMON ACOSTA, *ob. cit.*, destaca la elevada conflictividad que origina la residencia habitual de los contribuyentes a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante la Junta Arbitral de Territorio Común

⁸ MERINO JARA, “La Junta Arbitral del Concierto Económico de la CAPV” *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 75, agosto 2006.

ofrecen en la actualidad para dirimir las posibles discrepancias en relación a la domiciliación de los contribuyentes surgidas en el ámbito de relación entre la Administración tributaria del Estado y las Administraciones forales.

A estos efectos y teniendo como marco legal el artículo 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, vamos a abordar, en primer lugar, el procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio acordado en 2006 entre la Administración del Estado y las Administraciones tributarias del País Vasco, para, a continuación, analizar el marco normativo, la experiencia práctica y el proceder administrativo de la Hacienda Foral de Bizkaia en la tramitación de expedientes de rectificación de domicilio de los contribuyentes y en la interposición de conflictos ante la Junta Arbitral por esta causa, y ponerlo en relación con el procedimiento, regulado por el Reglamento de la Junta Arbitral, de interposición y resolución de estos conflictos ante la Junta Arbitral del Concierto Económico.

II- Procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio entre las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos y la del Estado.

El apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico establece que:

“Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo.”

Por su parte el artículo 2, en su apartado uno, tercero, establece el principio general de colaboración y coordinación inspirador de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y el artículo 4 del mismo concreta el principio de colaboración entre el Estado y los Territorios Históricos, al indicar que en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En este marco de colaboración mutua y coordinación y ante la práctica administrativa que cada Administración tributaria estaba llevando a cabo en las comprobaciones de domicilio y en los expedientes de cambio de domicilio, se constituyó en mayo de 2005 un grupo de trabajo sobre cambios de domicilio, de carácter bilateral, integrado, por una parte, por representantes de la Administración General del Estado, y por otra parte, de las tres Haciendas Forales y del Gobierno Vasco, con la finalidad de establecer unas reglas de coordinación para la aplicación del procedimiento de propuesta amistosa de cambio de domicilio previo al inicio formal del expediente de cambio de domicilio, regulado en el anteriormente reproducido apartado 9 del artículo 43 del Concierto Económico.

Fruto del trabajo desarrollado, los integrantes de este grupo consensuaron el documento “Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre cambios de domicilio”, que establece novedosamente un procedimiento de propuesta amistosa de cambio de domicilio, cuyos efectos se extendieron a los expedientes iniciados a

partir del 1 de enero de 2006.⁹

Como nota preliminar al análisis de su contenido, nos gustaría poner el acento en que la constitución y el buen fin de este grupo de trabajo dan muestras de una normalización en las relaciones y de un claro acercamiento de posturas entre la Administración del Estado y las Administraciones tributarias forales, lo que supone un gran avance en el campo de la colaboración en esta materia, si tenemos en cuenta que durante la vigencia del anterior Concierto de 1981 los conflictos por razón de domicilio también fueron frecuentes pero nunca se llegó ni a considerar la necesidad de un procedimiento amistoso para su mejor resolución.

Además, y a nuestro entender, las bondades derivadas del mero establecimiento de dichas reglas son notables desde diversas ópticas, con independencia de que de la aplicación de dicho procedimiento surja acuerdo o no en relación a la discrepancia a dirimir.

En primer lugar, y desde una perspectiva de la relación entre Administraciones tributarias, es innegable que este procedimiento posibilita que ésta sea más ágil y ordenada. Y esto es así porque establece los órganos que van a centralizar todas las actuaciones, o Unidades Coordinadoras, dentro de cada Administración tributaria (Conclusión 3)¹⁰. Además, se especifica el contenido mínimo de la propuesta amistosa para determinar el domicilio fiscal (Con-

⁹ Documento de Conclusiones del Grupo de Trabajo ratificado por el Director General de la AEAT y por los Directores Generales de Hacienda de Bizkaia, Álava y Gipuzkoa el 18 de mayo de 2006 y elevado a Acuerdo de la Comisión Mixta de Concierto el 30 de julio de 2007 (Acuerdo decimoctavo del Acta 1/2007).

¹⁰ Por parte de la AEAT: Dependencia Regional de Relaciones Institucionales en el País Vasco. Por parte de las Diputaciones Forales: Diputación Foral de Álava: el Servicio de Inspección; Diputación Foral de Gipuzkoa: la Subdirección de Inspección; Diputación Foral de Bizkaia: la Sección de Censos.

clusión 4.1)¹¹ y se complementa con un contenido adicional, si fuese necesario, en atención a la diferente tipología de contribuyentes (personas jurídicas, sociedades civiles y entes sin personalidad jurídica y personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales) que se pueden ver afectados por los expedientes (Conclusión 4.2). Asimismo y como nota de reciprocidad y colaboración, destacamos el establecimiento de obligaciones de información mutuas entre las Administraciones afectadas en relación a los expedientes en los que se supere el plazo de resolución de dos meses establecido con carácter general.

Por otro lado, entendemos que también merece para el contribuyente una valoración positiva la mera posibilidad de que se alcance un acuerdo previo sin las naturales dilaciones que conlleva un procedimiento formal de rectificación de domicilio entre Administraciones, con la eventualidad de que acabe residenciándose ante la Junta Arbitral. A esto hay que añadir el reforzamiento de su seguridad jurídica en relación a la situación previa a 2006 derivado del establecimiento de un sencillo procedimiento en el que se regulan sus plazos y los efectos de su conclusión, del fomento de la utilización de medios telemáticos en los tramites procedimentales y del compromiso de respuesta, en todo caso, a la solicitud de cambio de domicilio por parte de las Administraciones tributarias receptoras (Conclusión 5).

En suma, si la terminación del procedimiento se produce por acuerdo en relación al cambio del domicilio, tanto las Administraciones implicadas como el contribuyente habrán salido beneficiados; en caso contrario, un ejemplo más de colaboración, eso sí

¹¹) Contenido mínimo: identificación del obligado tributario cuyo cambio de domicilio se promueve; domicilio fiscal que se entiende correcto o al menos la Administración tributaria a la que pertenece el mismo; fecha a la que se retrotraen los efectos; actividad e inmovilizado y centro de trabajo.

in extremis, lo constituye la previsión contenida en el acuerdo de realizar un último intento amistoso de resolución de la controversia mediante una reunión entre las Administraciones afectadas.

Si a pesar de todo, persiste la discrepancia sobre el cambio de domicilio, el informe negativo, remitido o por el Delegado Especial de la AEAT competente o por el Director General de la Hacienda Foral correspondiente, originará, ya sin más remedio procedimental, el inicio del procedimiento ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, dispuesto en el apartado seis del artículo 43 del Concierto Económico.

III- Marco normativo y proceder administrativo de la Hacienda Foral de Bizkaia en los expedientes de rectificación de domicilio fiscal previo a la interposición de conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Pasamos a ilustrar la fase anterior al procedimiento amistoso entre la Administración del Estado y la Foral en conflicto, a que nos acabamos de referir, que tiene lugar en el seno de cada Administración tributaria. Para ello, nos centramos y tomamos como ejemplo la práctica y proceder administrativo de la Hacienda Foral de Bizkaia, única Administración Foral que ha reglado el procedimiento interno para la tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación del domicilio del contribuyente.¹²

A estos efectos, el marco legal a tener en cuenta lo constituye el artículo 43 del Concierto Económico, la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y su nor-

¹²) Instrucción 6/2006, de 20 de setiembre, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación del domicilio fiscal. www.bizkaia.net

mativa de desarrollo.¹³

Partamos del apartado 5 del artículo 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia, que regula el domicilio fiscal y establece lo siguiente:

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

El desarrollo reglamentario de este apartado estableciendo un procedimiento común, a todos los órganos de aplicación de los tributos, de comprobación de domicilio de los contribuyentes no ha visto la luz hasta el 1 de enero de 2009, fecha de efectos del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, en cuyo artículo 71 se regula dicho procedimiento.

Esta previsión reglamentaria viene a determinar las fases generales del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de los contribuyentes, en cuyo seno se seguirán por los órganos competentes de la Hacienda Foral de Bizkaia las pautas administrativas procedimentales dictadas mediante la Instrucción 6/2006, de 20 de setiembre, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación del domicilio fiscal. Adicionalmente, esta Instrucción regula el proceder de la Administración vizcaína en

¹³ DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

los supuestos en los que la rectificación del domicilio se haya iniciado por parte de otra Administración tributaria, dando traslado del mismo a la Hacienda Foral de Bizkaia.

Resulta un tanto sorprendente el aparente desorden cronológico en el desarrollo de la materia de cambio de domicilio en la normativa vizcaína, dictándose en primer lugar la instrucción administrativa que obliga a los órganos de la Hacienda Foral para, con un lapso de tiempo de casi 3 años, desarrollar el procedimiento reglamentario en el cual se enmarcan dichas actuaciones administrativas. Nos parece encontrar la explicación al mismo en la urgente necesidad de dar unas pautas de actuación administrativa una vez ratificado, en mayo de 2006, el acuerdo con la Administración del Estado sobre el procedimiento amistoso de cambio de domicilio. A estos efectos, son virtudes evidentes la agilidad y flexibilidad con las que las instrucciones o resoluciones administrativas se tramitan y aprueban, a pesar de su restringido campo de actuación, no teniendo efectos jurídicos directos frente a los administrados ni siendo directamente invocables por éstos en un procedimiento, pero resultando en todo caso de obligada aplicación para los órganos tributarios en virtud del principio de jerarquía, frente a la mayor complejidad procedimental de la elaboración de las disposiciones reglamentarias de carácter general.

A lo anterior habría que añadir que el artículo 71, relativo al procedimiento común sobre comprobación de domicilio, susceptible, por tanto, de ser tramitado por cualquier órgano de aplicación de los tributos, constituye una novedad *per se* en la normativa procedimental tributaria de Bizkaia, que se encuadra en la última fase con la que culminará el desarrollo reglamentario integral de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Y decimos esto porque hasta la aprobación del mencionado Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el procedimiento de cambio de domicilio no se diseña como común, ya que parecía circunscribirse exclusivamente a los órganos de la Subdirección de Inspección, ni se regula de manera integral ni autónoma, ya que el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio de Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, contiene solamente un par de especificaciones en relación al mismo¹⁴, que consideramos que continúan en vigor y tal vez debieran haber sido introducidas, o al menos referenciadas, en el artículo 71 por razones de una mejor sistematización de esta materia.

En coherencia con la situación descrita el artículo 71 viene a regular de manera genérica las fases y el contenido básico del procedimiento de comprobación de domicilio y su contenido debe ser necesariamente complementado con las directrices administrativas de la Instrucción 6/2006.

Sin ánimo de crítica al contenido del artículo 71, no podemos dejar de observar que gran parte del contenido de la Instrucción administrativa debía, en nuestra opinión haber sido incorporado a él. Demos, sin embargo, margen de confianza al legislador foral vizcaíno que probablemente haya previsto la posibilidad de enriquecer su contenido en la ya anunciada, en la exposición de motivos del Reglamento por el

que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, culminación del desarrollo reglamentario de la NFGT.

Pasemos por tanto a analizar ambas regulaciones al unísono a fin de obtener una foto panorámica del marco legal y del proceder administrativo de la Hacienda de Bizkaia en los casos en que se estén tramitando expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un expediente de rectificación de domicilio fiscal.

Así, nos encontramos ante un procedimiento cuya iniciación será exclusivamente de oficio mediante la emisión de informe motivado, en el que, en todo caso, conste un pronunciamiento sobre la Administración tributaria competente. Entendemos que el relevante papel que juega el informe motivado en este procedimiento y los efectos que produce hubiera recomendado la regulación del mismo en la disposición reglamentaria y no solamente en la instrucción administrativa.

Este informe será emitido por el funcionario perteneciente a cualquiera de las Subdirecciones de la Dirección General de Hacienda, órganos encargados de la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos o del procedimiento sancionador correspondiente, que aprecie la concurrencia de indicios sobre la necesidad de promover un procedimiento de rectificación de domicilio fiscal.

En cuanto a los efectos de la iniciación del procedimiento, la Instrucción 6/2006 recoge expresamente la no paralización de las actuaciones en el procedimiento principal de aplicación de los tributos en curso, salvo que la rectificación del domicilio fuese determinante para el contenido del acto administrativo con que deba concluirse dicho procedimiento, en cuyo caso se suspenderá la tramitación del procedimiento hasta que se haya resuelto sobre la

¹⁴) "Artículo 13. Contenido de las diligencias. 4. En particular, se harán constar en diligencia para permitir la incoación del correspondiente procedimiento administrativo: d) Los hechos determinantes de la incoación de un expediente de comprobación de domicilio fiscal." y "Artículo 33. Interrupciones justificadas. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: c) Cuando se inicie un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal a que se refiere el artículo 47 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, por el tiempo que dure su completa tramitación o hasta que concluya el plazo máximo de resolución del mismo."

rectificación del domicilio fiscal.

Resultan razonables los efectos previstos en la Instrucción aunque de nuevo nos encontramos, a nuestro parecer, ante una regulación, efectos y causas de suspensión de los procedimientos, que trasciende de la naturaleza administrativa propia de las Instrucciones.

Más acorde con dicha naturaleza son todas las precisiones que realiza la Instrucción, en exclusiva, en relación a cómo determinar el funcionario que, en cada caso particular, tiene la competencia para iniciar el procedimiento, así como para establecer los responsables de visar dicho informe con anterioridad a la remisión del expediente al Servicio de Tributos Locales y Censos Fiscales, del cual depende orgánicamente la Sección de Censos Fiscales que es dentro de la Hacienda de Bizkaia, tanto internamente como frente a la Administración del Estado, tal y como hemos indicado en la nota 10 relativa al análisis de los procedimientos amistosos entre Administraciones tributarias, la Unidad Coordinadora u órgano competente para centralizar todas las actuaciones en esta materia.

Asimismo, se establece que la fecha del visado por el responsable del emisor del informe es la que hay que tener en cuenta a los efectos de considerar justificada la interrupción del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación, tal y como establece la letra c) del artículo 33 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio de Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio.

Otros elementos esenciales de este procedimiento tributario que regula la Instrucción 6/2006 y que encuentran cobertura en la referencia genérica que el artículo 71 del Reglamento, realiza al artículo 97 de la NFGT relativo al desarrollo de las actuaciones

y de los procedimientos tributarios, lo constituyen la puesta de manifiesto del expediente, en caso de que con anterioridad al visado del informe, el responsable lo considere necesario y el plazo de quince días hábiles de alegaciones que se le concede al obligado tributario.

El funcionario responsable puede decidir, a la vista del informe motivado que se le eleva, de los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario o que obren en la Administración, así como de las actuaciones complementarias que ordene, si fuesen necesarias, tales como el examen físico y documental de los hechos y circunstancias, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario, o bien la no iniciación del procedimiento de rectificación del domicilio fiscal, lo que comunicará y justificará al funcionario instructor, o bien la incoación del mismo mediante la remisión del informe visado y de las alegaciones del obligado tributario, si las hubiera, a la Sección de Censos Fiscales, con la correspondiente comunicación al obligado tributario de la fecha en que se considera iniciado dicho expediente.

¿Y qué ocurre llegados a este punto? Pues que tal y como habrá adivinado el paciente lector, si la otra Administración tributaria fuera la del Estado, entra en juego el procedimiento amistoso que fue acordado en 2006 y cuyos rasgos generales hemos dibujado hace unas líneas.

¿Y si la otra Administración implicada fuera cualquiera de las otras dos forales, Álava o Gipuzkoa? En puridad las Conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio, que diseñan dicho procedimiento, no se ajustan a que las Administraciones en conflicto sean dos forales, aunque sería muy recomendable que el espíritu de las mismas se trasladase al ámbito interno del País Vasco. Nada lo impide sino todo lo contrario, ya que los principios de coor-

dinación y colaboración rigen también en el ámbito de las relaciones entre los Territorios Forales del País Vasco, en virtud de lo dispuesto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía y en el 2 del Concierto Económico y sería del todo deseable que en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi se acordase un procedimiento amistoso cuasi-mimético y sustentado en las mismas bases en las que se asienta el acordado con la Administración estatal.

Y más difícil todavía, ¿y si la otra administración implicada fuera Navarra? El procedimiento amistoso pactado le es ajeno, a todas luces, a la Comunidad Foral de Navarra; la simple composición del grupo de trabajo, que no contaba con representantes de dicha Comunidad, así como el diseño del procedimiento lo hacen patente. Sea imaginativo e intente buscar una respuesta. Eso sí, vaya por delante que no se encuentra ante una carencia aislada circunscrita a las cuestiones de domicilio sino ante una manifestación más de la inexistencia de cauces de relación legales y de foros conjuntos en los que el triángulo Estado-País Vasco-Navarra o las relaciones bilaterales País Vasco-Navarra puedan solventar sus discrepancias. Curiosa y compleja situación jurídica que genera múltiples incoherencias en el ámbito tributario y presenta variedad de aspectos a analizar.

Será finalmente el acuerdo entre las Administraciones implicadas el que determinará la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial debe fijarse el domicilio fiscal; de persistir la discrepancia en relación al domicilio, se iniciará el procedimiento formal por el que se promueven los cambios de domicilio ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, dispuesto en el apartado Nueve del artículo 43 del Concierto Económico, y si en el plazo de dos meses no hay conformidad sobre el cambio de domicilio, lo cual a la vista del escaso éxito del procedimiento amistoso es lo que probablemente ocurra, podrá continuarse el procedimiento ante la Junta Arbitral, tal y como

dispone el apartado Seis de dicho artículo.

En el ámbito de la Hacienda Foral de Bizkaia, la propuesta de rectificación de domicilio se elevará al Director General de Hacienda, que es el órgano competente para resolver dichos procedimientos; una vez dictado el acuerdo sobre cambio de domicilio, en el que se recogerán de forma motivada los hechos o circunstancias que han llevado a tal decisión, éste será notificado por la Sección de Censos a los órganos administrativos afectados y al contribuyente; estableciendo el mencionado artículo 71 del Reglamento, en su último apartado, que contra dicho acuerdo podrá interponerse reclamación económico-administrativa previo, en su caso, recurso potestativo de reposición.

La Instrucción 6/2006 recoge en su apartado final el proceder de los órganos de la Hacienda Foral en el supuesto de que sea otra Administración tributaria la que inicie el procedimiento de rectificación del domicilio, estableciéndose unas pautas de actuación administrativas paralelas a las que acabamos de analizar.

IV- Procedimiento de resolución de conflictos de domicilio ante la Junta Arbitral del Concierto Económico y actuaciones administrativas de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Empecemos por encuadrar la actividad administrativa de la Hacienda Foral de Bizkaia en el marco legal vigente.

En primer lugar, partamos de la competencia de la Junta Arbitral para resolver conflictos de domicilio fiscal, definida en el apartado Seis del artículo 43 del Concierto Económico: *“Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que*

se regula en la Sección 3º del Capítulo III de este Concierto Económico.” y en la letra c) del apartado Uno del artículo 66 del Concierto Económico, que dispone que la Junta Arbitral es competente para: “c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.”

Añadamos la modificación de su composición, operada por el vigente Concierto Económico, en relación a la que establecía en el Concierto Económico de 1981, quedando de la siguiente manera:

“ Artículo 65. Composición.

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

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

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

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

Y lleguemos finalmente, tras larga espera, al acuerdo adoptado por la Comisión Mixta del Concierto Económico, el 30 de julio de 2007, para dotar a la Junta Arbitral de un Reglamento de funcionamiento, organización y procedimiento, que fue aprobado mediante el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, publicado en el BOE de 16 de enero

de 2008, así como para acordar la designación de sus integrantes, cuyo nombramiento fue formalizado por la Orden 2603/2007, de 5 de setiembre, publicada en el BOE del día 11, y por la Orden de la Consejera de Hacienda y Administración Pública de 27 de setiembre de 2007, publicada en el BOPV de 23 de octubre.

La propia exposición de motivos del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece su naturaleza de desarrollo reglamentario parcial del Concierto, en lo que a sus artículos 65, 66 y 67 se refiere.

Una vez superada la falta de constitución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, que tuvo lugar por primera vez el 4 de abril de 2008, y la inexistencia de un Reglamento propio, así como todos los inconvenientes materiales y procesales derivados de dicha situación¹⁵, la Dirección General de Hacienda dictó en junio de 2008 la Instrucción 4, al objeto de establecer las normas internas de procedimiento para la presentación ante la misma de aquellos conflictos cuya competencia le corresponde resolver, en virtud del artículo 66 del Concierto Económico.

En cuanto a los conflictos de domicilio, podemos entender que esta Instrucción se ve complementada por la previamente comentada 6/2006 y que debe ser analizada en el marco procedimental para la resolución de conflictos que se regula en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral, en el cual la tramitación de los conflictos de domicilio

¹⁵⁾ A estos efectos: Muguruza Arrese, Javier “Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco”. *Jurisprudencia tributaria Aranzadi* 11/2004; Acerca de la “inexistente Junta Arbitral del Concierto” Merino Jara, Isaac. *Jurisprudencia tributaria Aranzadi* 6/2006; Burlada Echebeste, José Luis y Burlada Echebeste, Inés María: “Las discrepancias entre administraciones respecto a la domiciliación de los contribuyentes y la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico.” *Quincena fiscal* 17. Octubre 1-2008.

presenta ciertas peculiaridades. Además, se parte de un escenario previo en el que el procedimiento amistoso entre administraciones acordado en 2006 no ha sido fructífero y, por lo tanto, se debe recurrir a la interposición formal del conflicto ante la Junta Arbitral.

- Legitimación para la interposición del conflicto de cambio de domicilio y efectos.

Tal y como disponen las letras d) de los artículos 10 y 11 del Reglamento, tanto la Administración del Estado como las Diputaciones Forales pueden interponer conflicto ante la Junta Arbitral cuando por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico existan discrepancias en relación a si el domicilio de los contribuyentes se encuentra situado en territorio común o foral. Nótese asimismo que la discrepancia en relación a la determinación del domicilio fiscal de los contribuyentes puede provenir o bien de la Administración del Estado o bien de una Comunidad Autónoma, en caso de los tributos cedidos, por lo que cuando el punto de conexión de la cesión sea el domicilio fiscal o la residencia habitual del contribuyente, fundamentalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entrará en juego la Comunidad Autónoma afectada.

En cuanto al planteamiento del conflicto los legitimados son en cualquier caso y con independencia del tipo de conflicto: la Administración del Estado, a través de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, previa comunicación a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda; las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco y, en el caso de las Comunidades Autónomas de régimen común, a través de su respectivo órgano competente.

Nos parece que debe ser objeto de una mención especial y un análisis específico, que dejamos para el apartado final previo a las conclusiones de los presentes comentarios, la legitimación que el Concierto y el propio Reglamento de la Junta Arbitral establecen a favor de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para el planteamiento de las discrepancias existentes y, en concreto, su relación con las relativas a la domiciliación de los contribuyentes.

Y volviendo a la legitimación en el ámbito de las Administraciones Públicas, de nuevo nos encontramos con la ausencia de Navarra, ¿y si es la Comunidad Foral de Navarra la que entra en conflicto con la Diputación Foral de Bizkaia? Busquemos las posibles vías de legitimación: a) que el conflicto lo interponga la Administración del Estado, lo cual es totalmente absurdo si tenemos en cuenta que en la mayor parte de los casos esta Administración va a carecer de competencias en relación al contribuyente en conflicto, y b) que lo interponga el órgano competente de la Comunidad Foral Navarra, aplicando por analogía la legitimación prevista para las Comunidades Autónomas de Régimen Común, lo cual chirría estrepitosamente dados los diferentes regímenes jurídico-tributarios de una, foral, y de otras, cesión. Si analizamos el Convenio Navarro y el Reglamento de su Junta Arbitral,¹⁶ nos encontramos de nuevo con la misma paradoja o incluso mayor, ya que si intentamos utilizar analógicamente la vía de legitimación de las Comunidades Autónomas llegaríamos a la conclusión de que la legitimada nunca sería la Diputación Foral de Bizkaia, que es la que ostenta la competencia tributaria sino la Comunidad Autónoma del País Vasco, que carece de ella.

¿Y qué dice la Instrucción 4/2008, en relación a la legitimación? Pues establece con carácter general

¹⁶ Ver artículos 10, 11, 12 y 13 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

que el órgano competente para adoptar el acuerdo de interposición del conflicto en el ámbito de la Hacienda Foral vizcaína es el Director de Hacienda y Finanzas y determina las actuaciones internas previas a dicha interposición.

Si recordamos lo dispuesto por la Instrucción 6/2006, en los procedimientos de rectificación de domicilio fiscal es la Sección de Censos la competente para la tramitación de los mismos, por lo que la Instrucción 4/2008 establece que en los supuestos en los que exista discrepancia en relación a la propuesta de otra Administración tributaria, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales, del que depende la Sección de Censos, remitirá, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria, su propuesta a la Secretaría (actual Subdirección) de Coordinación y Asistencia (SCAT), órgano responsable de la coordinación en el seno de la Dirección de Hacienda, para que la eleve a la Dirección de Hacienda, junto con todos los antecedentes que obren en el expediente, a fin de que adopte el acuerdo de interposición del conflicto.¹⁷

Una vez acordado, la Instrucción 4/2008 establece que la SCAT trasladará el expediente y el acuerdo al Servicio de Política Fiscal para que lo remita a la Junta Arbitral.

Tal y como dispone el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral, la Administración Tributaria que promueva el conflicto deberá notificarlo a la Administración afectada por él y a los interesados en el procedimiento; en el caso de la Hacienda Foral de Bizkaia de nuevo es la SCAT la competente para efectuar dicha notificación.

Un breve apunte crítico al contenido de la Instruc-

¹⁷⁾ Las asignaciones competenciales orgánicas en el seno del Departamento de Hacienda y Finanzas de Bizkaia se efectúan mediante el Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado por medio del Decreto Foral 178/2007, de 23 de octubre.

ción 4/2008. Teniendo en cuenta lo pormenorizado de su contenido y la prolijidad de actuaciones que contempla, lo que hace de ella un instrumento que incrementa la seguridad jurídica tanto para la Hacienda Foral de Bizkaia y para las Administraciones en conflicto como para los contribuyentes, encontramos en ella una omisión en relación con las obligaciones previas a la interposición del conflicto que el Reglamento de la Junta Arbitral impone, consistente en la comunicación al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco que el artículo 11 del Reglamento establece. A nuestro parecer la inclusión de dicho trámite completaría el contenido de la Instrucción.

Si bien el Reglamento de la Junta Arbitral no establece expresamente ninguna especialidad en cuanto a la interposición de los conflictos por discrepancias en el domicilio fiscal, esbochemos la siguiente situación y hagamos una serie de conjeturas.

Tal y como está redactado el supuesto de planteamiento de conflicto en los artículos 10 y 11 del Reglamento, todo parece indicar que siempre vamos a estar ante un conflicto positivo, ya que es necesario para su planteamiento que surja una discrepancia de una Administración tributaria frente a otra, que considera que el domicilio fiscal en conflicto se encuentra en un determinado ámbito de competencia, común o foral.

Lo anterior en apariencia cerraría la puerta a que el obligado tributario se dirigiese a la Junta Arbitral por una discrepancia de domicilio, es decir, a que recurra a la interposición automática de conflictos, regulada en el número 3 del artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, para resolver sobre su domicilio fiscal, ya que este supuesto exige que ninguna Administración se considere competente, es decir que estemos ante un conflicto negativo de competencias, y que ninguna de ellas se dirija a la Junta Arbitral al

objeto de promover el conflicto. Esto tiene toda su lógica ya que la Junta Arbitral dirime conflictos entre las Administraciones y no entre las Administraciones y los obligados tributarios y la única razón jurídica que sustenta la interposición directa del conflicto por los obligados tributarios es la indefensión que el no reconocimiento de competencia y la inactividad de ambas Administraciones le origina, al no interponer éstas conflicto ante la Junta Arbitral por entender que no tienen ninguna competencia que reclamar.

Sin embargo la experiencia de las Administraciones tributarias en materia de conflictos demuestra que en muchos de los supuestos en los que ambas Administraciones se declaran incompetentes, pensemos en devoluciones de IVA con volumen de operaciones menor a 7 millones de euros o en devoluciones de IRPF, subyace un conflicto de determinación del domicilio fiscal del obligado tributario, punto de conexión de reparto competencial por excelencia como dijimos al inicio de nuestra exposición y, en consecuencia, entendemos que la interposición automática del conflicto por parte del contribuyente obligaría, indirectamente y en última instancia, a la Junta Arbitral a resolver sobre una discrepancia de domicilio que ha sido residenciada en su sede por una vía procedimental peculiar, al no haberse seguido el dictado de lo dispuesto en el artículo 43 del Concierto y los números 1 y 2 del apartado 13 del Reglamento, como paso previo y necesario a la determinación de cuál de las dos Administraciones tributarias es la competente en la materia.

Otra postura, no compartida por nosotros, en la que primaría una interpretación formalista y estanca de las diferentes vías de interposición de conflictos ante la Junta Arbitral, haciendo abstracción de principios tales como el de economía procesal o la situación de indefensión que un retraso innecesario en resolver generaría al obligado tributario, nos llevaría a la conclusión de que lo correcto sería que la Junta

Arbitral resolviera exclusivamente, a favor de una de las Administraciones, el conflicto de competencia negativo automáticamente interpuesto por el obligado, sin entrar a analizar el domicilio fiscal del obligado, lo cual probablemente le resultaría imposible ya que como soporte de la no asunción de la competencia por parte de ninguna de las dos Administraciones subyace una discrepancia sobre domicilio fiscal; en este caso, nos podríamos encontrar con una resolución en la que la Junta Arbitral entendiese que no estamos ante un conflicto competencial sino ante una discrepancia de domicilio y que resolviera indicando a las Administraciones en conflicto que iniciasen el cauce procedimental regulado "ad hoc" para las discrepancias sobre domicilio, ocasionando, a nuestro juicio, un grave perjuicio tanto para las Administraciones en conflicto como para los obligados tributarios.

La adopción de esta postura supondría además soslayar el mandato contenido en el artículo 67 del Concierto Económico, reproducido a su vez en el apartado 3 del artículo 17 del Reglamento de la Junta Arbitral, que obliga a ésta a resolver conforme a Derecho sobre todas las cuestiones que ofrezca el expediente hayan sido o no planteadas por las partes o por los interesados.

En este sentido, resulta interesante la interpretación que del artículo 51.3 de la Junta Arbitral del Convenio, con idéntico mandato que el artículo 67 del Concierto Económico, efectúa la Resolución 1/2004, de 15 de julio de 2005, al disponer que:

"A pesar de la amplia dicción del artículo 51.3 no es posible una interpretación del mismo que extienda las competencias de la Junta Arbitral más allá del objeto del conflicto. En efecto, la potestad de la Junta Arbitral de resolver todas las cuestiones que ofrezca el expediente sólo es jurídicamente aceptable si se trata de cuestiones de competencia de la Junta. Es decir, la norma que permite resolver dichas

cuestiones no es una norma atributiva de competencia, sino un precepto relativo a la relación entre lo pretendido por las partes y el contenido de la resolución. Más que modular el alcance de las competencias se refiere al contenido de la resolución desde la perspectiva del principio de congruencia entre lo solicitado y lo resuelto. La Junta Arbitral puede resolver cuestiones no planteadas por las partes del conflicto, pero no puede resolver cualquier cuestión relacionada con el conflicto. La resolución de la Junta ha de mantenerse siempre dentro del ámbito de competencias que otorga la ley. En ningún caso se atribuyen a la Junta competencias de revisión de actos administrativos dictados por las partes en conflicto. Así pues, la Junta Arbitral es un órgano de resolución de conflictos entre administraciones, sin facultades para pronunciarse sobre la validez de los actos dictados por una administración. La facultad revisora de los actos administrativos puede ser ejercida por la Administración competente para dictarlos, en los términos previstos por la LRJ-PAC o por la legislación que resulte competente”.

Esperamos encontrar la respuesta a nuestras conjeturas en el devenir de las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

- Especialidades en la iniciación de los conflictos por discrepancias en la domiciliación de los contribuyentes.

El artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral establece las pautas para la iniciación del procedimiento de conflictos que se planteen entre las Administraciones tributarias.

Así con carácter general se establecen los preceptivos requerimientos de inhibición cuando nos encontramos ante conflictos positivos de competencia o de declaraciones de incompetencia, en los conflictos negativos.

Sin embargo, el último párrafo del apartado 1 del mencionado artículo 13 establece la siguiente excepción:

“En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto”.

Es decir el propio Reglamento entiende que dichos trámites procesales previos y preceptivos a la interposición formal del conflicto se han visto subsanados por la previsión contenida en el apartado 9 del artículo 43 del Concierto Económico, en virtud de la cual la Administración proponente del cambio de domicilio dará traslado de su propuesta a la otra para que se pronuncie sobre la misma en el plazo de dos meses y si se confirma la propuesta la administración que resulte competente se lo comunicará al contribuyente; en caso de disconformidad, dicha discrepancia se trasladará a la Junta arbitral para su resolución.

Y a nuestro entender dichos trámites previos se ven ampliamente subsanados y reforzados desde 2006 por el correcto funcionamiento del procedimiento amistoso acordado, en el marco del apartado 9 del mencionado artículo 43, entre la Administración tributaria del Estado y las Administraciones tributarias del País Vasco, al que nos hemos referido en apartados anteriores.

Hagamos un par de precisiones en relación a la excepción expuesta.

En primer término, nos parece de interés destacar

que esta excepción se residencia exclusivamente en aquellos supuestos en los que la discrepancia sobre el domicilio trae causa en la existencia de un procedimiento sobre cambio de domicilio a instancia de una de las Administraciones; sin embargo, las discrepancias sobre la domiciliación de los contribuyentes pueden surgir en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, gestión o inspección, en el que la Administración actuante discrepa sobre el domicilio del contribuyente afectado por el mismo, domicilio en virtud del cual se le atribuirá la competencia para llevar a cabo sus actuaciones.

Pongamos un supuesto frecuente, extractado de la realidad, en el que un contribuyente persona jurídica cambia de domicilio fiscal a mitad de ejercicio y llegado enero del ejercicio siguiente solicita la devolución del IVA a la Administración tributaria a la que ha trasladado su domicilio fiscal. Esta Administración receptora deniega dicha devolución porque discrepa en relación al domicilio del contribuyente por entender, por ejemplo, que éste no ha trasladado efectivamente su domicilio fiscal, ya que a pesar de haber trasladado su domicilio social a su ámbito competencial la efectiva gestión administrativa y dirección de sus negocios se sigue realizando en el ámbito competencial de la Administración de partida. En consecuencia, el contribuyente se dirige a la Administración de partida que también rechaza su competencia al entender que el domicilio fiscal ha sido efectivamente trasladado junto con el domicilio social.

En el caso anterior y en otros similares, entendemos que la excepción a que se refiere el apartado 13.1 *in fine* no sería de aplicación y que ambas Administraciones deberían efectuar los requerimientos de inhibición o las declaraciones de incompetencia previas a la interposición del conflicto.

Además, en este caso, la inhibición de ambas

Administraciones en relación al domicilio fiscal, y no a la competencia que éste otorga, despejaría cualquier duda, a diferencia de lo señalado en el apartado anterior, sobre la legitimación activa del obligado tributario para dirigirse a la Junta Arbitral y que el conflicto se entienda automáticamente planteado.

En segundo término, la Instrucción 4/2008 también adecua el actuar administrativo de la Hacienda de Bizkaia a la mencionada previsión al establecer que en estos supuestos la Dirección General de Hacienda planteará sin más trámite el conflicto correspondiente ante la Junta Arbitral.

- Efectos de la interposición de conflictos ante la Junta Arbitral por discrepancias en la domiciliación de los contribuyentes.

Nos encontramos ante una pieza clave en esta materia de la que podemos predicar una meridiana claridad *ex lege* pero cuya aplicación práctica ha causado importantes problemas a los contribuyentes concretos afectados por diversos conflictos, si bien podemos afirmar, confiando en no equivocarnos, que los mismos pertenecen a la etapa anterior a la constitución de la Junta Arbitral y a la aprobación de su Reglamento de funcionamiento.

Así, el apartado dos del artículo 66 del Concerto Económico con clara rotundidad establece que:

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

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

En desarrollo de lo anterior el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral establece, una vez notificado el conflicto, la obligatoriedad para las Administraciones afectadas de abstenerse de realizar cualquier actuación en relación con el asunto objeto del mismo hasta la resolución de éste y determina los efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos de la caducidad, en su caso, que tal notificación produce a los interesados.

Asimismo encontramos un claro reflejo de los efectos interruptivos o suspensivos producidos por la interposición de los conflictos ante la Junta Arbitral a lo largo del articulado de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, marco jurídico de referencia del sistema tributario de Bizkaia.

A estos efectos, su artículo 69 establece el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico como causa interruptiva del plazo de prescripción del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, del plazo de la potestad para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas y del plazo de prescripción del derecho de los obligados tributarios a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, indicando, asimismo, que el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento en que se reciba la notificación del acuerdo adoptado por la misma.

Idéntica regulación encontramos en el artículo 70 en relación a los efectos suspensivos, que no interruptivos, de la caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Finalmente y en el ámbito sancionador, el artículo 194 establece idéntica causa como interruptiva de

la prescripción o suspensiva de la caducidad de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias.

En definitiva, no pueden quedar más claras las dos relevantes consecuencias que la legislación analizada atribuye a la interposición de un conflicto ante la Junta Arbitral: por un lado, la obligación de las Administraciones tributarias en conflicto de abstenerse en continuar sus actuaciones en relación con el objeto del conflicto y por otro, los efectos interruptivos de la prescripción y suspensivos de la caducidad en tanto en cuanto dicho conflicto no se resuelva.

Nos parece crucial, como garantía máxima del contribuyente, el cese de las actuaciones de las Administraciones en conflicto, habiéndose producido, en la etapa anterior a la constitución y funcionamiento de la Junta Arbitral claras situaciones de indefensión y abuso a los contribuyentes como consecuencia de la no paralización de las mismas.¹⁸

A estos efectos, echamos de menos en el contenido de la Instrucción 4/2008, la orden clara y precisa de paralización de actuaciones a todos los órganos de aplicación de los tributos como consecuencia de la interposición del conflicto, si bien se atribuye a la SCAT la obligación de comunicación de la interposición a las Subdirecciones afectadas con la implícita finalidad de que se efectúe dicha paralización, que tanto el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral como el 66 del Concierto Económico ordenan.

El logro de la seguridad jurídica del contribuyente se culmina mediante el apartado 2 del mencionado artículo 15 que asigna transitoriamente, hasta la resolución del conflicto de competencias, la competencia a la administración tributaria que viniera gravando a los contribuyentes, sin perjuicio de que una vez re-

¹⁸⁾ Ver nota 15.

suelto el conflicto por la Junta Arbitral se efectúen las compensaciones pertinentes entre las administraciones en virtud de lo establecido por dicha resolución.

Descendamos a la arena de las discrepancias de domicilio. Si, pongamos como ejemplo, se está discutiendo entre dos administraciones tributarias, AEAT y Hacienda de Bizkaia, ante la Junta Arbitral el domicilio fiscal de una persona jurídica, a efectos de IVA 2007, quedarían paralizadas todas las actuaciones de las Administraciones tributarias relativas a todos los impuestos que tengan como punto de conexión el domicilio del contribuyente, que no son pocos, hasta que la discrepancia se resuelva. Sin embargo, al haber sido pacífica la asignación competencial a una de las Administraciones hasta ese momento, AEAT, dicha Administración podrá continuar gravando a dicho contribuyente en 2008, sin perjuicio de que una vez asignada la competencia "hagan cuentas" entre ellas.

- La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa como vía de acceso de los conflictos sobre domicilio ante la Junta Arbitral del Concierto Económico.

El artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral establece expresamente la legitimación de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (CCEN) prevista en el Concierto Económico para la iniciación del procedimiento ante la Junta Arbitral. Por su parte, el artículo 14 establece que dicha legitimación ha lugar cuando no se llegue a un acuerdo en el seno de la misma en la resolución de consultas sobre la aplicación de los puntos de conexión, según lo previsto en la letra b) del artículo 64 del Concierto Económico.

Dicho artículo establece las funciones que competen a la CCEN y su letra b) dispone:

"b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión

contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral."

En las siguientes líneas nos cuestionaremos la idoneidad de esta vía de acceso a la Junta Arbitral para las discrepancias sobre domicilio fiscal o residencia habitual, punto de conexión de reparto competencial en el Concierto Económico por excelencia como ya hemos indicado.

Para ello debemos detenernos brevemente en el instituto de las consultas tributarias para lo que recurrimos a la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia (NFGT) y su normativa de desarrollo así como a la legislación paralela en el ámbito estatal.

A estos efectos observamos que tanto la NFGT¹⁹ como la Ley General Tributaria configuran las consultas tributarias como procedimientos de vinculación administrativa previa, dentro de las actuaciones de información y asistencia que las Administraciones deben prestar a los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos, constituyendo una manera especial de colaboración entre los contribuyentes y la Administración mediante la que ésta última comunica su criterio o interpretación en relación a los supuestos

¹⁹ Ver artículos 84 a 86 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

planteados por parte de los contribuyentes. Como notas distintivas de las contestaciones a consultas tributarias destacaríamos su naturaleza de acto administrativo imperfecto por no ser recurrible por los consultantes, no siendo productor de efectos jurídicos inmediatos y directos en la esfera del mismo aunque vinculante para la Administración emisora de la resolución, en virtud del principio de vinculación de la Administración con sus propios actos, íntimamente relacionado con el principio constitucional de seguridad jurídica.²⁰

Es en el desarrollo reglamentario de esta materia aprobado en Bizkaia mediante el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión, en el que encontramos la previsión para el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 64, al establecer que la Hacienda Foral de Bizkaia dará traslado de la consulta y de la propuesta de contestación a la otra Administración implicada para que en el plazo de dos meses, que establece la letra b) del mismo, o bien acepte la propuesta de resolución o bien realice observaciones a la misma, en cuyo caso deberá convocarse la CCEN para su resolución y de no existir acuerdo en su seno se trasladará finalmente a la Junta Arbitral.

Si bien esta previsión normativa no la encontramos en la legislación estatal, la obligación que impone el Concierto Económico, norma básica de rango legal en nuestro ordenamiento jurídico, afecta directamente a la Administración tributaria del Estado y, en este sentido, hay que destacar que la práctica administrativa de los últimos años confirma el cumplimiento sistemático y generalizado por las Administraciones tanto del País Vasco como del Estado de

²⁰ STS de 10 de febrero de 2001 y STSJPV de 31 de enero de 2006.

dicha obligación con contadas excepciones.²¹

Esta misma práctica administrativa es la que nos permite afirmar que, en ocasiones, lo que conforme a su naturaleza constituye una discrepancia en relación a la domiciliación de un contribuyente concreto comienza su andadura en busca de resolución mediante la presentación de consulta tributaria a una de las Administraciones implicadas.

De entrada, entendemos que el importante peso que las cuestiones de hecho tienen en el ámbito de la domiciliación dificulta la resolución de la consulta de manera satisfactoria incluso para la propia Administración que es consultada. Y esto es así porque dicha resolución se fundamentará básicamente en los datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de dicha Administración, sin que ésta lleve a cabo por su parte ningún tipo de actuación tendente a la comprobación de los datos aportados, lo que aleja a este procedimiento de cualquiera de los relacionados con discrepancias de domicilio, que hemos analizado anteriormente en estas páginas.

El traslado de la consulta y propuesta de resolución en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico a la otra Administración tributaria se toparía con las mismas dificultades aludidas, ya que en caso de discrepancia, las observaciones efectuadas se sustentarían en los mismos datos aportados por el consultante y no en actuaciones de comprobación de la Administración que efectúa las mismas.

La propia composición paritaria de la Comisión de Coordinación de Evaluación Normativa, en la que están representadas las Administración del País Vasco y la Administración del Estado con igual núme-

²¹ A estos efectos ver STSJPV de 31 de enero de 2006 relativa al incumplimiento de dicha obligación por la Administración Foral de Bizkaia.

ro de miembros, predica su carácter de foro conjunto de diálogo político, tendente a la búsqueda de unificación de criterios sin suplantar las competencias de cada parte, lo que hace poco probable que la discrepancia se resuelva en su seno.

Planteado el conflicto por la CCEN, ¿encontrará su óptima resolución en la Junta Arbitral por esta vía? De nuevo nos encontramos con los mismos argumentos que hemos expuesto para rechazar la idoneidad de la vía de las consultas para la resolución de conflictos de domicilio. Fundamentamos nuestro rechazo en la propia tramitación del planteamiento ante la Junta Arbitral que, en su artículo 16 de su Reglamento limita el carácter contradictorio del procedimiento, al suprimir la notificación a la Administración tributaria afectada para que formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte las pruebas y documentos que estime oportunos, cuando el conflicto ha sido planteado por la CCEN.

En definitiva, entiende el Reglamento que las partes que discrepan en la resolución de la consulta ya conocen del conflicto y han tenido suficientes oportunidades, fase previa de dos meses y análisis en el seno de la CCEN, para ponerse de acuerdo, lo cual choca frontalmente con la posibilidad de comprobación de los elementos de hecho y de aportar prueba en relación al domicilio, privando a la Junta Arbitral de elementos de juicio suficientes para determinar a qué Administración le corresponde dicho domicilio. Así mismo, consideramos hartamente difícil, por la propia naturaleza de la cuestión en conflicto objeto de consulta, que no es otra que criterios interpretativos sobre la aplicación de los puntos de conexión del Concerto Económico, que en el supuesto de consultas la Junta Arbitral utilice la facultad de solicitar práctica de prueba a las Administraciones en conflicto.

En definitiva, la vía de acceso a la Junta Arbitral a través de la CCEN no resulta ni procedente ni operativa en los supuestos de discrepancias sobre a qué Ad-

ministración le compete el domicilio en relación a un contribuyente concreto, aunque cuestión distinta sería si lo que se está analizando es la aplicación e interpretación de los criterios que establece el artículo 43 del Concerto Económico para la determinación de la residencia habitual y del domicilio fiscal de los contribuyentes en relación a un contribuyente concreto.

V- Reflexiones finales

A modo de conclusiones establecemos las siguientes reflexiones finales.

La conflictividad entre las diferentes Administraciones tributarias en relación a la domiciliación de los contribuyentes es una realidad inherente al reparto de la potestad tributaria en todos los ordenamientos jurídicos, incluido el internacional.

Es por ello que valoramos de manera muy positiva la riqueza de procedimientos operativos existentes, en la actualidad, en el marco del Concerto Económico para la resolución de discrepancias entre el País Vasco y el Estado mediante el establecimiento y la utilización de vías de resolución de los mismos bien de carácter amistoso, bien de carácter arbitral.

Claro ejemplo lo constituye el procedimiento amistoso de carácter preventivo acordado entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco en 2006 que ha tenido como consecuencia la resolución de la mayor parte de las discrepancias sobre domiciliación de los contribuyentes sin necesidad de acudir a la instancia arbitral. Desde aquí nuestra sugerencia para que en la CAPV se articule un procedimiento similar de carácter interno para los cambios de domicilio entre los tres Territorios Históricos del País Vasco.

En el ámbito de la Administración tributaria vizcaína y como consecuencia de dicho acuerdo, la

Dirección General de Hacienda de Bizkaia dictó la Instrucción 6/2006, de 20 de setiembre, con la finalidad de establecer unas pautas de actuación a sus órganos en la tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación de domicilio fiscal. A nuestro juicio esta instrucción incrementa la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria, en un momento de inexistencia de regulación común y genérica sobre procedimientos de comprobación de domicilio. Dicha regulación no ha visto la luz hasta el 1 de enero de 2009, fecha de entrada en vigor del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, y cuyo contenido necesariamente se debe entender complementado por la citada instrucción.

Por fin, tras más de 25 años, la tan esperada constitución de la Junta Arbitral del Concierto Económico y la aprobación de su Reglamento de funcionamiento ha hecho operativa la vía de arbitraje para la resolución de conflictos entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco, destacando por su número e importancia los relativos a la domiciliación de los contribuyentes.

En términos generales, los conflictos sobre domicilio son de naturaleza positiva, ya que derivan de una discrepancia expresa de una Administración frente a otra, que considera que el domicilio fiscal se encuentra en un determinado ámbito competencial, común o foral. Sin embargo, no es infrecuente que en un conflicto negativo de competencias subyazca un conflicto en la determinación del domicilio, en relación al cual ninguna de las Administraciones se considera competente. Entendemos que, en este caso, el mandato del apartado 3 del artículo 17 del Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral,

obligaría a ésta a resolver sobre la discrepancia de domicilio subyacente. Por otra parte, la declaración de incompetencia expresa en relación al domicilio y la inactividad de ambas Administraciones legitimaría al obligado tributario para la interposición de un conflicto automático. Desestimamos la utilización de la vía de acceso a la Junta Arbitral a través de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, en virtud de consulta presentada por el contribuyente en relación a la cual no ha existido acuerdo en su seno, tal y como prevé el artículo 64 del Concierto Económico y el 14 del Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral, por carecer de los elementos idóneos, fundamentalmente comprobación de cuestiones de hecho y aportación y análisis de la prueba, para la determinación de la domiciliación de los contribuyentes en caso de conflicto.

Y de nuevo otro “por fin”, ya que los rotundos efectos interruptivos de la prescripción que el artículo 66 del Concierto Económico establece y su mandato de paralización de actuaciones de todas las Administraciones implicadas tienen su claro reflejo en el Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral y en la norma foral básica del sistema tributario vizcaíno o NFGT, habiéndose superado por parte de las Administraciones implicadas, fundamentalmente la estatal, el incumplimiento sistemático de dicho mandato durante la larga etapa de “inexistencia” de la Junta Arbitral y la consiguiente situación de indefensión que se le producía al contribuyente afectado.

Para concluir, no nos resistimos a reivindicar el establecimiento de cauces específicos y apropiados, cuya inexistencia padecemos fundamentalmente las Administraciones de los cuatro territorios forales y nuestros sufridos contribuyentes, para la resolución de conflictos en los que estén implicadas la Administración tributaria de Navarra y las del País Vasco.