

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DE INTERÉS. TRIBUNAL SUPREMO: SENTENCIAS RELATIVAS A RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL

Objeto del conflicto: Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario.

En la Villa de Madrid, a ocho de Febrero de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo num. 191/2009, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco num. 4/2009, de 6 de marzo de 2009, por la que se acuerda que el domicilio fiscal de la entidad Sociedad XXX estaba en Vizcaya en el ejercicio 2001.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- 1. Con fecha 6 de marzo de 2009 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco adoptó acuerdo en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado sobre el domicilio fiscal de la sociedad XXX en el ejercicio 2001. En el Acuerdo adoptado se declaraba que el domicilio fiscal de Sociedad XXX en el ejercicio 2001 era su domicilio social, situado en (Domicilio), (Municipio) (Bizkaia).

2. El conflicto trae su origen de las solicitudes

de devolución del IVA formuladas por Sociedad XXX correspondientes a declaraciones-liquidaciones de dicho impuesto, ejercicio 2001, presentadas ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a partir del tercer trimestre de dicho año, por importe de ... euros.

3. La comprobación de dichas solicitudes de devolución del IVA dio lugar a actuaciones de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuyo resultado se recogió en un Informe fechado el 23 de junio de 2002 en el que el Actuario propuso que la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco se declarase incompetente para proceder a la indicada devolución. A la vista de las alegaciones formuladas por la sociedad interesada, el 26 de septiembre de 2006, y teniendo presente el informe emitido en el mismo sentido, el 10 de septiembre de 2002, por el Secretario de la Dirección General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Economía y Hacienda, dicho Actuario propuso, el 10 de octubre de 2002, que se diese traslado a la Diputación Foral y a la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas, a los efectos pertinentes, por considerar que esta Unidad era la competente para dictar el correspondiente acuerdo denegando la devolución solicitada, por ser la Diputación Foral de Vizcaya la Hacienda competente para comprobar, y en su caso, practicar la mencionada devolución. Finalmente, la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (UR-GGE) acordó practicar una liquidación provisional de la cantidad a devolver de 0 euros, en lugar de

... euros, por no ser competente, dado que en el ejercicio 2001 el contribuyente tenía su domicilio en Vizcaya y su volumen de operaciones en el ejercicio 2000 fue de 25.200.000 ptas., por lo que debió presentar todas las declaraciones de IVA de 2001 y, por tanto, solicitar la devolución correspondiente en la Hacienda Foral de Bizkaia. Este acuerdo se comunicó a la sociedad interesada, el 28 de octubre de 2002, al tiempo que se le concedía un plazo de quince días para presentar recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, optando por la presentación de un recurso de reposición el 13 de noviembre de 2002, siendo desestimado el 12 de diciembre de 2002. Contra dicha desestimación interpuso reclamación económico-administrativa el 3 de enero de 2003, y contra su desestimación por silencio administrativo interpuso recurso de alzada el 12 de febrero de 2004, que fue declarado inadmisibles el 6 de abril de 2005.

4. Paralelamente, el 12 de junio de 2003 la Diputación Foral de Bizkaia inició el expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal en el que se concluyó que el domicilio de la sociedad no se encontraba correctamente fijado en Bizkaia, comunicándose a la Agencia Tributaria Estatal el 23 de julio de 2003, respondiendo ésta con un nuevo Informe, fechado el 11 de noviembre de 2003, en el que concluía que el domicilio fiscal de la sociedad coincidía con su domicilio social ubicado en (Municipio de Vizcaya), donde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. A la vista de lo cual la Diputación Foral de Bizkaia dirigió al Ministerio de Hacienda un escrito dejando constancia expresa de su discrepancia en relación con el domicilio fiscal de la entidad, a efectos de lo previsto en el artículo del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y ello ante lo previsto en los apartados seis y nueve del artículo 43 de dicho Concierto que establecen, respectivamente, que "las discrepancias entre Ad-

ministraciones 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 3ª del Capítulo III de este Concierto Económico", y que "el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas", y acto seguido que "dicha Administración dará traslado con 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 la que se retrotraen los efectos" de manera que "si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente", pero "si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis".

5. La Diputación Foral de Bizkaia, a la hora de plantear el conflicto, asegura, en el informe que acompaña, que hasta 2001 la sociedad se dedicaba exclusivamente al arrendamiento de un local de negocio con un exiguo volumen de facturación anual, teniendo su domicilio social y fiscal fijado en (Municipio) (Bizkaia), sin embargo, a mediados del ejercicio 2001 la sociedad adquiere cinco hipermercados, sitios todos ellos en territorio común (...), produciéndose un desplazamiento del lugar en el que se sitúa su domicilio fiscal, puesto que ya no se puede considerar que allí se encuentra centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, ni, subsidiariamente, tiene en el Territorio Histórico de Bizkaia el mayor valor de su inmovilizado. Y, por ello, concluye, analizando todos los elementos que obran en poder de la Administración Foral, que el domicilio fiscal de la entidad esta situado fuera del Territorio Histórico de Bizkaia.

6. La AEAT considera que el domicilio fiscal de la entidad sigue estando en el año 2001 en el Territorio Histórico de Bizkaia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo del Concierto Económico a la sazón

vigente puesto que, en síntesis, es en dicho territorio donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de los negocios, toda vez que es en él donde se halla la oficina o dependencia en la cual se verifica normalmente la contratación de la sociedad, donde se lleva la contabilidad y donde tienen fijado su domicilio fiscal los administradores y apoderados en número adecuado. En tercer lugar, considera que no es competente para proceder a la devolución del IVA solicitado, en atención a lo dispuesto en el artículo 28.Tres del Concierto entonces vigente, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, dado que la sociedad es un sujeto pasivo cuyo volumen total de operaciones en el año anterior (en este caso, el año 2000) no excedió de 500 millones de pesetas, y siendo así, ha de tributar en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde haya efectuado sus operaciones, en la Diputación Foral correspondiente (en este caso Bizkaia) habida cuenta que su domicilio fiscal está situado en el País Vasco (concretamente, en (Municipio Bizkaia)).

SEGUNDO.- En reunión celebrada el 12 de mayo de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto promovido por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado en relación con el domicilio fiscal de la sociedad.

Puesto de manifiesto el expediente a las partes del conflicto, la Diputación Foral formuló alegaciones. No presentó alegaciones, en cambio, la sociedad interesada, a quien se le notificó el planteamiento del conflicto y la puesta de manifiesto del expediente.

TERCERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 6 de marzo de 2009, adoptó el acuerdo de "Declarar que el domicilio fiscal de Sociedad XXX en el ejercicio 2001 era su domicilio social, situado en (Domicilio), (Municipio) (Bizkaia)".

CUARTO.- Contra la anterior resolución la representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya, en escrito presentado en este Tribunal Supremo el 2 de abril de 2009, formuló recurso contencioso-administrativo. Al deducir el escrito de demanda el 4 de junio de 2009, terminaba suplicando a la Sala "que tenga por interpuesta la demanda y dicte sentencia estimando el recurso contencioso administrativo número ..., declarando nula la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico núm. 4/2009, de 6 de marzo de 2009, notificada el 13 de marzo de 2009, por la que se acuerda que el domicilio fiscal de la entidad Sociedad XXX estaba en Bizkaia en el ejercicio 2001".

QUINTO.- Conferido el oportuno traslado el Abogado del Estado, por medio de escrito presentado el 7 de julio de 2009 formalizó su contestación a la demanda, solicitando sentencia que desestime íntegramente el recurso y confirme la resolución impugnada.

SEXTO.- Acordado el trámite de conclusiones, este fue evacuado por la Diputación Foral de Vizcaya el 22 de julio de 2009, en el que reitera su solicitud de estimación en todo del recurso contencioso-administrativo.

Asimismo, el Abogado del Estado formuló sus conclusiones mediante escrito presentado el 31 de julio de 2009 en el que da por reproducida la súplica de su escrito de contestación a la demanda.

SÉPTIMO.- Concluido el procedimiento, por providencia de 23 de septiembre de 2009, se señaló para deliberación y fallo el día 3 de febrero de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JUAN GONZALO MARTINEZ MICÓ, quién expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto de esta litis es determinar si el domicilio fiscal de la sociedad "Sociedad XXX", en el ejercicio 2001, se encontraba en la sede de su domicilio social (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya), como sostiene la AEAT, o, por el contrario, estaba situado, como afirma la Diputación Foral de Vizcaya, en territorio común (sin precisar exactamente dónde). Ambas Administraciones -la del Estado y la Diputación Foral de Vizcaya- están de acuerdo en que en el año 2000 el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en su domicilio social. Se trata, pues, de determinar cual es la Administración competente para la exacción y, en su caso, devolución del IVA correspondiente al periodo 2001, que la entidad autoliquidó, siendo el resultado de esta autoliquidación una solicitud de devolución por importe de ... euros.

SEGUNDO.- A juicio de esta Sala, los dos aspectos que hay que precisar para dilucidar el conflicto planteado son el volumen de operaciones de la entidad y la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas.

El concepto de volumen de operaciones que se debe tomar para determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido es el definido en el Concierto Económico, que es el que regula las relaciones de orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Concierto Económico aplicable en este caso es el aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que era el vigente en el ejercicio 2001. El Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, si bien entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, que tuvo lugar en el BOE 124/2002, de 24 de mayo de 2002, surtió efecto desde el 1 de enero de 2002.

El art. 28 del Concierto Económico con la Comu-

nidad del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, establecía:

"La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia se ajustará las siguientes normas:

Uno. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Dos. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes.

Tres. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido 500 millones de pesetas tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

A efectos de esta norma se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

..."

El Concierto Económico identifica el volumen de

operaciones con el importe total de las contraprestaciones obtenidas por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas sus actividades empresariales o profesionales.

La entidad "Sociedad XXX" tuvo un volumen de operaciones en el año 2000 de 25.200.000 ptas., límite por debajo del cual el Concierto Económico vigente en ese momento establecía en todo caso la exacción por parte de la Administración correspondiente al domicilio fiscal, es decir, la del Territorio Histórico de Vizcaya. Por eso, todas las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2000 y primero y segundo trimestre del ejercicio 2001 las presentó en la Administración Tributaria de la Diputación Foral de Vizcaya, que es el territorio en que se localizaba su domicilio fiscal.

En el tercero y cuarto trimestre del ejercicio 2001 pasó a presentar las correspondientes declaraciones de IVA en la Agencia Tributaria del Estado y en la declaración correspondiente al mes de diciembre solicitó a la AEAT la devolución del importe de ... euros.

TERCERO.- A partir del ejercicio 2001 la entidad "Sociedad XXX" adquirió de "Sociedad YYY" cinco centros comerciales sitios en territorio de régimen común (...); habrá, pues, que precisar si con la adquisición de tales centros en territorio común se modificó el lugar en el que estaba centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, circunstancias determinantes para la localización del domicilio fiscal según disponía el art. 36 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, que era el vigente en el ejercicio 2001 y que, bajo la rúbrica de "residencia habitual y domicilio fiscal", establecía: "A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centrali-

zada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección".

El domicilio fiscal de la entidad durante el ejercicio 2001 se centra en la valoración probatoria de los elementos fácticos que determinen donde está ubicada la gestión administrativa y la efectiva dirección de los negocios de la sociedad.

Hemos dicho más arriba que a partir del ejercicio 2001 la entidad "Sociedad XXX" procedió a la adquisición de varios centros comerciales sitios en territorio de régimen común, comenzando a dedicarse al comercio al por menor de toda clase de artículos de consumo, por lo que, desde ese momento, cabe pensar que la dimensión del aparato administrativo y gestor necesario para llevar a cabo la dirección efectiva de las actividades debió cambiar radicalmente.

Al estar ubicados los centros comerciales en territorio común, hay motivo, en principio, para pensar que la sede de la dirección efectiva de la entidad dejó de radicar en el Territorio Histórico de Vizcaya para desplazarse al territorio de régimen común, en la medida en que la entidad dejase de contar en el Territorio Histórico de Vizcaya con una estructura suficiente para poder seguir llevando la dirección efectiva de la entidad desde su domicilio social en (Municipio) (Vizcaya).

Sin embargo, una racional apreciación de las actuaciones documentadas en el expediente llevan a la conclusión de que la gestión administrativa y la dirección de la entidad de referencia siguió estando centralizada, tanto antes como después de la adquisición de comerciales, en (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya).

En todos los escritos y documentación (escrituras públicas, comunicaciones, declaraciones tributarias,

recursos, contratos, ...) presentados por la entidad se consigna esta dirección y en ninguno de ellos se ha planteado el cambio de domicilio. En el Modelo 036 presentado en 28 de septiembre de 2001 no se realiza modificación del domicilio fiscal. Las notificaciones realizadas por ambas Administraciones han tenido lugar en esta dirección siendo recogidas sin problema alguno. Ello es fiel reflejo de la existencia de una oficina o dependencia donde se verifica la gestión de la entidad.

Los contratos de prestación de servicios suscritos con las entidades Sociedad AAA y Sociedad BBB al objeto de integrar la actividad de Sociedad XXX en el conjunto del GRUPO CCC y que la dirección de los negocios y las decisiones estratégicas fundamentales se adoptasen en el Consejo de Dirección del GRUPO CCC y en el seno de la Dirección de Hipermarcados del mismo (decisiones que afectan a todas las entidades del GRUPO CCC), se celebraron en (Municipio) (Vizcaya) y las tres son entidades con domicilio en (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya).

El examen de ambos contratos permite asegurar, como dice la resolución de la Junta arbitral recurrida, que a través de ambas sociedades es como se lleva a cabo la gestión efectiva desde (Municipio) (Vizcaya) de la entidad Sociedad XXX. En ellos se atribuyen funciones como son la administración económica-financiera, la realización de estudios de mercado, el diseño y realización de planes de viabilidad de proyectos, la definición de planes estratégicos, el diseño de los modelos de gestión y de seguimiento de planes de gestión, definición de políticas financieras, definición de políticas de consumo, diseño y fijación de las funciones centrales del Grupo, promoción de las relaciones con terceros y de las posibles alianzas empresariales, establecimiento de las políticas de comunicación y de relaciones institucionales, seguimiento y control de las principales decisiones que puedan marcar la evolución del Grupo, gestión de la

política corporativa en lo relativo a marcas y restantes derechos de propiedad intelectual y llevar a cabo la representación institucional del Grupo ante cualesquiera clase de organismos públicos y privados.

De la lectura del párrafo anterior se desprende, como dice el Abogado del Estado, que el contrato firmado por la sociedad Sociedad XXX con la también sociedad del Grupo CCC, Sociedad BBB, pone en manos de ésta por tiempo indefinido la dirección de los negocios de la primera, no solamente en cuanto a su definición estratégica general sino en lo tocante a la definición y control de la totalidad de las decisiones inherentes a lo que puede considerarse como dirección de los negocios de una empresa, quedando en manos de la plantilla de la sociedad Sociedad XXX la ejecución de las instrucciones recibidas. Todas estas funciones revelan que la dirección de los negocios se desarrolla en esta dirección.

Y si de la dirección de los negocios pasamos a la gestión administrativa de la sociedad, bastará decir que el lugar donde efectivamente se centraliza en el presente caso la gestión administrativa es el lugar desde el que presta estos servicios la sociedad Sociedad AAA, pues "en el contrato firmado con Sociedad AAA, también por duración indefinida, salvo denuncia expresa por cualquiera de las partes, se estipula que Sociedad AAA, se compromete a facilitar el soporte tecnológico, el servicio de asesoramiento y asistencia técnica necesaria para la gestión de todas aquellas cuestiones relativa a servicios informáticos, gestión de recursos urbanos, administración económico-financiera, marketing y asesoramiento jurídico, y, asimismo, que para la prestación de servicios objeto del contrato Sociedad AAA, pondrá a disposición el personal, material e instalaciones que, a tal efecto, fuesen necesarios para la prestación de los correspondientes servicios, y también que se facilitará la utilización de los equipos informáticos necesarios así como la infraestructura necesaria y que se prestan los

servicios de explotación requeridos por medio de los recursos humanos necesarios asignados por Sociedad AAA, al efecto”.

Por parte de Sociedad XXX estos contratos se suscribieron por D. ..., en su condición de Presidente y Consejero Delegado. Fija su domicilio en (Municipio) (Vizcaya), (Domicilio), el mismo de la entidad.

El Consejo de Administración de la entidad, constituido con posterioridad a la adquisición de los cinco centros comerciales, tiene a sus tres consejeros con domicilio en el País Vasco.

De la composición del capital de Sociedad XXX se desprende claramente que está integrada en la estructura organizativa del Grupo CCC y controlada desde un punto de vista accionarial 100% por dicho Grupo. Esta entidad tiene su domicilio en la misma dirección.

Por todo ello podemos suponer fundadamente que el domicilio fiscal de los administradores y apoderados en número adecuado, también está en (Municipio) (Vizcaya).

La Resolución recurrida relaciona en su Fundamento de Derecho Séptimo una serie de hechos, pruebas y circunstancias que evidencian que la gestión administrativa y la dirección estratégica de los negocios de la entidad se realizaba desde el domicilio fiscal declarado por la misma. Ninguno de estos hechos han sido negados o puestos en cuestión por la Diputación Foral de Vizcaya.

Realmente, según se desprende del Manual de Adiestramiento que obra en el expediente, y que comprende las funciones de los distintos puestos de trabajo (...) en cada centro comercial se desarrollan meramente las funciones necesarias para ejecutar las instrucciones dadas por la dirección del Grupo y por

los administradores de la sociedad, residentes en territorio foral.

Podemos concluir, por tanto, que todas las circunstancias propias de la gestión administrativa y dirección de los negocios a que hacía referencia el art. 36 del Concierto, concurrían en el domicilio fiscal declarado, (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya), lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

Resulta, pues, pertinente la cita doctrinal que hace la Diputación Foral de Vizcaya en su demanda para la individualización del concepto jurídico indeterminado en el que se basa la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas:

“... con independencia de donde se sitúen los elementos personales y materiales y el lugar donde se desplieguen sus actividades, existe un lugar donde real y efectivamente se adoptan las decisiones organizativas que afectan a unos y otros elementos y al curso de aquellas últimas. En definitiva, podemos afirmar que ello ocurriría donde se den dos circunstancias: a) El lugar desde el que se pueda adoptar en cualquier momento una decisión que afecte a cualquier unidad o cédula del organismo y en consecuencia influenciar, condicionar y determinar su actuación. b) Que en el mismo cuente igualmente con una organización estable de medios humanos y materiales adecuada para ejercitar tal poder de decisión”. Estas circunstancias se daban, en este caso, en la sede social de (Municipio) (Vizcaya).

En definitiva, que el domicilio social y fiscal de la entidad Sociedad XXX durante el ejercicio 2001 se encontraba ubicado en (Municipio) (Vizcaya), y, por tanto, al ser una entidad cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2000 fue inferior a 500 millones de pesetas, la exacción y devolución del IVA en el ejercicio 2001 corresponde a la Diputación Foral de Vizcaya.

Con posterioridad al año 2001, no se ha comunicado modificación alguna del domicilio fiscal y en el curso del presente procedimiento la sociedad ha designado como domicilio a efectos de notificaciones su domicilio social y fiscal de ... (Vizcaya).

CUARTO.- Las consideraciones expuestas determinan que se desestime el recurso contencioso-administrativo que decidimos, interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya y, en consecuencia, se confirme la resolución de la Junta Arbitral impugnada, sin que de lo actuado se aprecien méritos para hacer una expresa imposición de las costas causadas, a tenor de lo dispuesto en el artº 139 de la Ley de la Jurisdicción.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso contencioso administrativo formulado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 6 de marzo de 2009, dictada en el conflicto 5/2008, que declaró que el domicilio fiscal de "Sociedad XXX", en el ejercicio 2001, era su domicilio social, situado en (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya). Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las Administraciones que han sido partes en el proceso.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Objeto del conflicto: Administración competente para la devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en supuestos de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario.

En la Villa de Madrid, a tres de Marzo de dos mil diez.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado; y, estando promovido contra la Resolución 11/2009, de 19 de junio, de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que acuerda declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Sociedad XXX de los saldos pendientes durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común. Habiendo sido parte recurrida, la entidad mercantil Sociedad XXX, representada por la Procuradora ..., bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 19 de junio de 2009, adoptó resolución número 11/2009, en relación con el expediente 18/2009, promovido por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración del Estado, y cuyo objeto es determinar la competencia para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 reclamada por Sociedad XXX. En dicha resolución se acuerda: "Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Sociedad XXX

(CIF ...) de los saldos generados durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común, sin perjuicio de su potestad de comprobar dichos saldos.”.

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, la Administración General del Estado formuló Recurso Contencioso-Administrativo. Termina suplicando de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación Foral de Guipúzcoa.

TERCERO.- Por providencia de 26 de enero de 2010, se señaló para votación y fallo el 17 de febrero pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 19 de junio de 2009 por la que el Conflicto Negativo planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa sobre cual de las dos Administraciones era competente para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 a Sociedad XXX, declaró: “Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Sociedad XXX (CIF ...) de los saldos generados durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común, sin perjuicio de su potestad de comprobar dichos saldos.”.

No conforme con dicha resolución el Abogado del Estado interpone el Recurso Contencioso-Admi-

nistrativo que decidimos solicitando en la Súplica de la demanda: “dicte sentencia declarando la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación Foral de Guipúzcoa.”.

Sociedad XXX se ha personado en el recurso pero no ha formalizado alegaciones. Por su parte la Diputación Foral de Guipúzcoa no se ha personado en autos.

SEGUNDO.- Los hechos que configuran el debate son los siguientes: 1º.- Sociedad XXX (CIF ...) trasladó el 15 de abril de 2004 su domicilio social desde Tarragona a Guipúzcoa, pasando a tributar desde ese momento por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Guipúzcoa conforme a lo previsto en los artículos 27.Uno. Tercera y 43.7 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 13 de mayo, en su redacción entonces vigente.

2º.- A pesar del cambio de domicilio social, la entidad presentó en plazo ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con fecha 3 de enero de 2005, la declaración resumen anula del IVA (modelo390) por los dos primeros trimestres de 2004, con un resultado a devolver de ... euros.

3º.- La Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guipúzcoa de la AEAT adoptó un acuerdo de liquidación provisional de fecha 26 de abril de 2006, según el cual no resultaba cantidad alguna a devolver. Dicho acuerdo se basó en los siguientes fundamentos jurídicos que el escrito de planteamiento resume fielmente de la siguiente manera: Uno. La entidad declarante, al no haber superado en el ejercicio 2003 los 6.000.000 de euros de volumen de operaciones, durante el ejercicio 2004 debe tributar exclusivamente a la Admi-

nistración correspondiente a su domicilio fiscal, con arreglo a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico.

Dos. El cambio de domicilio de las personas jurídicas (por aplicación inversa de lo previsto en el artículo 43.7 del Concierto Económico par a las personas físicas) produce efectos inmediatamente, debiendo cumplirse desde dicho momento las obligaciones tributarias ante la Administración correspondiente al nuevo domicilio.

Tres. Ni la Ley 37/92, del IVA ni el Decreto Foral 1102/1992, del IVA, establecen que el traslado del domicilio del territorio común a foral o viceversa determine la partición del ejercicio a efectos de fraccionar la liquidación. Más bien al contrario, se parte de declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales que se integran en una única declaración-resumen anual (art. 164.Uno.6 Ley 37/1992), que puede dar lugar a una única solicitud de devolución de saldo a 31 de diciembre (art. 115.Uno Ley 37/1992).

Cuatro. La Ley del Concierto Económico no impide la traslación de saldos a compensar de una Administración a otra, ni configura el cambio de domicilio de territorio común a foral o viceversa como un supuesto de cese de actividad en el territorio de salida y de inicio en el nuevo territorio.

4º.- Tras la negativa de la Administración del Estado la entidad incluyó en la declaración-liquidación del segundo trimestre del ejercicio 2006 por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 300, presentada ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de Guipúzcoa la cantidad de ... euros como cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores, incluyendo, igualmente, dicha cantidad en el modelo 390 de declaración-liquidación anual por el ejercicio 2006 presentada en dicho Departamento.

5º.- Mediante Orden Foral 254/2008, de 13 de marzo, notificada a la Administración del Estado con fecha 14 de marzo de 2008, se declaró la incompetencia de la Diputación Foral de Guipúzcoa para llevar a cabo la devolución solicitada por la entidad, considerando en cambio competente a la Administración del Estado.

6º.- Mediante escrito de fecha 16 de abril de 2008, el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco manifestó que no es procedente la mencionada declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Guipúzcoa, señalando al efecto que el IVA es un impuesto único en territorio común y foral, sin que quepa fraccionar geográficamente o temporalmente el hecho imponible. La solicitud de devolución sólo procede en el último período del ejercicio. El cambio de domicilio altera la competencia, pero no determina la partición del ejercicio.

7º.- Mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 6 de mayo de 2008, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Guipúzcoa decidió plantear el conflicto ante la Junta Arbitral.


La Diputación Foral de Guipúzcoa expone a continuación en su escrito de planteamiento los razonamientos en los que basa su petición a esta Junta Arbitral de que dicte una resolución por la que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Guipúzcoa incompetente para llevar a cabo la devolución del saldo negativo por importe de ... euros, incluida por la entidad en la declaración-liquidación correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2006, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, e igualmente en modelo 390 de declaración resumen anual solicitada por Sociedad XXX (CIF ...), por derivar la misma de IVAs soportados en períodos anteriores en los que era competente para la exacción de dicho impuesto la Administración del Estado.

TERCERO.- La fundamentación de la resolución impugnada es del siguiente tenor: “Con el fin de plantear correctamente el presente conflicto es conveniente recordar algunos aspectos esenciales del sistema del IVA, por más que sean sobradamente conocidos. El modelo europeo de IVA adoptó el método de «deducción de impuesto a impuesto», por su mayor simplicidad respecto al método del «cálculo del valor añadido» por adición o sustracción. Dicho método consiste en que del impuesto devengado se deduce el soportado por el sujeto pasivo en la fase anterior del proceso de producción y distribución del bien o servicio. Esta operación se realiza en las autoliquidaciones periódicas, trimestrales o mensuales, que debe presentar el contribuyente, de las que resultará o bien una deuda tributaria a ingresar, si la anterior diferencia es positiva o bien una cantidad a compensar o a devolver, si es negativa. Esta última cantidad constituye un crédito tributario del contribuyente frente a la Administración.

Este sistema relega a un segundo plazo el carácter instantáneo del IVA, ya que el devengo del impuesto y el nacimiento del derecho a deducir pierden en cierto modo su individualidad para integrarse en una cuenta cuyo saldo será el que constituya la deuda o el crédito frente a la Hacienda Pública.

Contablemente las cuentas del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en las que se refleja dicho saldo son respectivamente la 4750 («Hacienda Pública, acreedora del IVA») y la 4700 («Hacienda Pública, deudora del IVA»). Por eso el IVA pertenece a una categoría especial de impuestos, que son aquellos instantáneos pero de liquidación periódica; por ejemplo, a efectos de la determinación de la cuantía umbral del delito de defraudación tributaria (art. 305.2 del Código Penal).

La deuda o el crédito tributario se ostenta por el

contribuyente frente a la Hacienda Pública titular de la potestad recaudatoria y gestora del IVA. La normativa comunitaria armonizadora de este impuesto contempla únicamente a los Estados miembros de la Unión Europea como titulares de dicha potestad y no concibe el traslado del derecho a deducir el IVA soportado de uno a otro Estado: únicamente son deducibles las cuotas soportadas en el Estado frente al que se ejercita el derecho a la deducción. Frente a otro Estado es posible obtener la devolución bajo determinadas condiciones, que en el caso de España se especifican en el artículo 119 LIVA. 

El problema planteado por los saldos de IVA (cantidades pendientes de compensación o devolución; es decir, en términos contables, el saldo de la cuenta 4700 del PGC) en caso de traslado del domicilio fiscal del territorio común a uno foral o viceversa, especialmente cuando este traslado determine la asunción total de las competencias tributarias por la Administración del nuevo domicilio, como sucede en el caso objeto del presente conflicto, no está previsto expresamente en el Concierto Económico. El Concierto contempla únicamente el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo período liquidatorio, es decir, el reparto que podemos denominar «sincrónico» frente al reparto en períodos sucesivos al que, por contraposición al anterior, podemos denominar «diacrónico».

Las normas básicas del Concierto Económico sobre el reparto «sincrónico» son las contenidas en los apartados Uno y Cinco del artículo 29, que han sido invocados por las Administraciones en conflicto.

Recordemos de nuevo el texto de dichos apartados: «Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Aña-

dido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.».

«Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.».

El sistema de reparto que resulta de estos preceptos se basa en la distribución de las cuotas liquidadas o de las cantidades a devolver en proporción a la cifra relativa de negocios (art. 27.Uno. Segunda del CE), con total separación entre las Administraciones competentes. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.Uno. Tercera del CE, el cambio de domicilio no suponga la asunción total de las competencias por la Administración del nuevo domicilio (caso inverso al que nos ocupa), no se produce alteración alguna en el aspecto material del reparto. Sí tiene lugar, en cambio, el paso de las competencias inspectoras de la una a la otra, de acuerdo con las normas del apartado Seis. b) del artículo 29 de la CE. El apartado Uno del artículo 29 del CE no apoya en absoluto el traslado del saldo del IVA de una a otra Administración, cuestión que le es perfectamente ajena.

Aunque con referencia a lo que hemos denominado reparto «sincrónico», la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones resulta, por lo demás, claramente del apartado Cinco del artículo 29 antes transcrito.

No cabe duda, por otra parte, de que, admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto para la Hacienda Foral y paralelamente un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia aquella un pasivo fiscal que recaía sobre ésta, dis-

torsiones 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. Pero es que además, como ha quedado indicado en anteriores fundamentos de derecho, este principio o «regla general» es aceptado por la AEAT, la cual aduce importantes razones en su apoyo.

Sin embargo, aun reconociendo la vigencia de la regla general de no traslado de los saldos del IVA, la AEAT considera que dicha regla tiene una excepción basada en la operativa gestora de este impuesto, que, a juicio de la Agencia Estatal, hace inevitable ese traslado a fin de no privar al contribuyente definitivamente de su derecho a la deducción o devolución del IVA soportado.

Esta excepción estaría limitada, en opinión de la AEAT, a los supuestos en que el volumen de operaciones en el año anterior de la empresa que ha trasladado su domicilio de uno a otro territorio no supere el límite establecido en el artículo 27.Uno. Tercera del CE y a determinados supuestos muy concretos de absorción o escisión. Es decir, que en todos los demás supuestos de cambio de domicilio sería de aplicación la regla general.

Pues bien, no compartimos la tesis de la AEAT por las razones que se exponen a continuación. La primera y fundamental es que un argumento de carácter formal como es el de que las normas reguladoras de la gestión del IVA no contemplan la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente hasta la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre y que en los casos como el presente no esté prevista la presentación de dos autoliquidaciones ante las dos Administraciones

tributarias, no puede prevalecer frente a los principios del Concierto Económico y del propio sistema del IVA.

La afirmación de la AEAT de que de no trasladarse el saldo se privaría definitivamente al contribuyente de su derecho a la deducción del IVA soportado entraña una petición de principio: que dicho crédito sólo puede ejercitarse frente a la nueva Administración. La quiebra de la neutralidad del IVA, que la AEA T afirma que se ocasionaría si no se permite el traslado del saldo a la nueva Administración, en realidad no se produce puesto que el saldo se devuelve, si bien no por esta sino por la anterior Administración (la del Estado en el presente caso).

En realidad, las normas reguladoras del IVA no son contrarias a la afirmación de que es la Administración tributaria del Estado la competente, en el presente caso, para devolver el saldo pendiente del IVA en el momento del traslado del domicilio al Territorio Foral; lo que sucede es que más bien que dichas normas no prevén esta hipótesis y por ello no establecen el procedimiento adecuado para llevar a efecto la devolución. Existe, pues, en esta cuestión una laguna normativa, en primer lugar, en lo relativo a las normas materiales aplicables, aunque ésta pueda cubrirse, como lo hemos dicho, deduciendo la norma pertinente (la que la AEA T considera «regla general») a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto. En segundo lugar, existe un vacío normativo en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado precisamente de la inexistencia de ésta. Pero evidentemente la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla. La AEAT califica a esta regla de «general», lo cual implica que tiene excepciones. Se trata, sin embargo, de una regla absoluta ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuesto.

Una segunda razón que apoya la postura que sostenemos es que no tiene justificación afirmar que la excepción que propugna la AEAT únicamente es aplicable en muy contados supuestos de cambio de domicilio, entre los que se incluye el aquí considerado, mientras que en todos los demás sería aplicable la regla general. Esta disparidad entre sujetos pasivos según superen o no un determinado volumen de operaciones, es la que, en todo caso, ocasionaría una falta de neutralidad en la aplicación del IVA, y no la devolución de éste por la Administración inicialmente competente.

En consecuencia, procede que la Junta Arbitral declare en el presente caso 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.

El artículo 16.5 e) RJACE nos impone que dispongamos la «fórmula de ejecución de la resolución».

La ejecución de la presente resolución requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Guipúzcoa, devolución que ninguna de las dos Administraciones ha realizado hasta ahora. En ausencia de normas para este supuesto, son posibles para ello diversos cauces formales: en primer lugar, el sugerido por la Diputación Foral en su escrito de alegaciones, es decir, que se admita la presentación a la AEAT de una declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año a los efectos de solicitar la devolución. Hay que entender que esta declaración-liquidación sería compatible con la que la entidad estaría obligada a presentar a la Hacienda Foral de Guipúzcoa. Aún más sencillo sería que el contribuyente presentase a la AEAT un escrito solicitando la devolución. Naturalmente, esta solicitud estaría sujeta a la oportuna comprobación, de acuer-

do con la salvedad que hace la AEAT en el suplico de su primer escrito de alegaciones, tanto más justificada cuanto que es a ella a quien, de acuerdo con la presente resolución, incumbe la devolución.

Estas dos soluciones vienen a coincidir, puesto que en definitiva se resumen en que la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, insistimos, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada se ajusta a la ley. No es inconveniente para esta solución que la entidad, en su escrito de alegaciones, haya sostenido su derecho a pedir la devolución a la Diputación Foral de Guipúzcoa, manifestación que no produce efectos fuera del marco procedimental en el que se efectuó.

Como es lógico, en ninguna de sus dos variantes se ajusta esta solución a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, lo cual no es más que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos señalado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.”.

CUARTO.- De este modo la cuestión que hemos de decidir se circunscribe a determinar cual es la Administración competente para la devolución del IVA en el ejercicio 2006 y a la vista de los datos que ya han sido descritos.

Para la resolución del problema debatido hemos de partir de los siguientes puntos:

a) La solución del problema planteado no se encuentra expresamente prevista en las Normas reguladoras del Concierto.

b) Si contempla el Concierto el reparto de competencias entre las Administraciones involucradas cuando se trata de un mismo periodo liquidatorio.

En tal hipótesis el artículo 29.1 y 5 establece:

“Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”.

“Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.”.

c) No es posible el traslado de los saldos de IVA de una a otra Administración.

QUINTO.- De lo expuesto se infiere que el Concierto en su artículo 27.3º prevé una regla general en materia de tributación que es la del domicilio fiscal.

A su vez el artículo 29.5 prevé que las devoluciones sean efectuadas por las respectivas Administraciones, en la cuantía que a cada una corresponda.

Dos aspectos entendemos que son esenciales en la resolución del conflicto. El primero de ellos, que el derecho de devolución que corresponde al sujeto pasivo es indiscutible, sin perjuicio de las comprobaciones que las Administraciones estimen pertinentes. El segundo aspecto es que no puede ser confundido el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho. Corolario de lo anterior es que el ejercicio del derecho ha de efectuarse según las reglas generales de competencia, en este caso, y por ser el domicilio del recurrente Guipúzcoa ante la Diputación Foral de Guipúzcoa. Finalmente, y respetando el principio de no comunicación de saldos de IVA entre las Administraciones, la devolución efectiva de la cantidad a

devolver ha de hacerse por la AEAT sin perjuicio de las comprobaciones que estime conveniente. (Todo ello, naturalmente, dentro del marco establecido en el artículo segundo del Concierto, y muy especialmente el de Coordinación y Armonización).

En consecuencia, la pretensión de la Administración del Estado para que se traslade el saldo del IVA es inaceptable por vulnerar la estructura básica tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido, como del Concierto. Por el contrario, el cambio de domicilio del sujeto pasivo exige que el ejercicio del derecho tenga lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece, y que es el municipio actual del recurrente.

Insistimos, sin embargo, en que este ejercicio del derecho de devolución ante la Administración competente ha de hacerse respetando lo establecido en el artículo 29.5 y que la devolución efectiva deberá ser soportada, en este caso, y en consideración a los hechos descritos, por la Administración del Estado.

SEXTO.- Todo lo razonado comporta la estimación del recurso que decidimos sin que de lo actuado se aprecien méritos para hacer una expresa imposición de las costas causadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución 11/2009, de 19 de junio, de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco en el conflicto 18/2008, cuyo Acuerdo, por no ser

conforme a derecho, debemos anular y anulamos.

En su lugar, declaramos:

1º.- Que la Administración competente para la devolución correspondiente al IVA, ejercicio 2004, reclamado por Sociedad XXX es la Diputación Foral de Guipúzcoa.

2º.- Que las cantidades que resulten a devolver deberían ser abonadas por la Administración del Estado en tanto traigan causa de operaciones efectuadas antes del 15 de abril de 2004.

3º.- Que la facultad de comprobación que de estas operaciones resulte corresponde a la Administración del Estado.

4º.- Estas actividades se han de llevar a cabo en el marco y principios generales que establece el artículo segundo del Convenio.

5º.- Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas.

Objeto del conflicto: Administración competente para la devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en supuestos de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario; suspensión del conflicto por existencia de un obstáculo procesal.

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Abril de dos mil diez.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados, anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Diputación

Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora ..., bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 22 de diciembre de 2008, en el conflicto 16/2008. Habiendo sido partes recurridas la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 22 de diciembre de 2008, adoptó, en relación con el conflicto 16/2008, promovido por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración Tributaria del Estado, resolución cuyo contenido: "Acuerda: Suspender, hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del RJACE, la tramitación del conflicto 16/2008."

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución, la representación procesal de la Diputación Foral de Guipúzcoa formuló Recurso Contencioso-Administrativo por el que se suplica de la Sala: "1º.- La anulación de la resolución R4/2008, de 22 de diciembre de 2008, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la que se suspende hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del RJACE la tramitación del conflicto 16/2008, ordenando la continuación de la tramitación del conflicto. 2º.- Requerir al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la suspensión de la tramitación del Recurso Contencioso-Administrativo nº 1156/08-1 interpuesto por la mercantil «Sociedad XXX» contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco de 26 de junio de 2008, por la que desestimando la reclamación nº, se le deniega el derecho a solicitar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la devolución del exceso de IVA

soportado correspondiente al ejercicio 2006, por el importe de euros, hasta tanto la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco resuelva el conflicto 16/2008."

TERCERO.- Por providencia de 15 de abril de 2009, se señaló para votación y fallo el 7 de abril pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este Recurso Contencioso-Administrativo, interpuesto por la Procuradora ..., en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 22 de diciembre de 2008, que en el Conflicto número 16/2008 acordó: "Suspender, hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del RJACE, la tramitación del conflicto 16/2008".

No conforme con dicha resolución la Diputación Foral de Guipúzcoa interpone el Recurso Contencioso-Administrativo que decidimos en el que solicita: "1º.- La anulación de la resolución R4/2008, de 22 de diciembre de 2008, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la que se suspende, hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del RJACE, la tramitación del conflicto 16/2008, ordenando la continuación de la tramitación del conflicto. 2º.- Requerir al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la suspensión de la tramitación del Recurso Contencioso-Administrativo nº 1156/08-1 interpuesto por la mercantil «Sociedad

XXX» contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco de 26 de junio de 2008, por la que desestimando la reclamación nº ..., se le deniega el derecho a solicitar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la devolución del exceso de IVA soportado correspondiente al ejercicio 2006, por el importe de ... euros, hasta tanto la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco resuelva el conflicto 16/2008.”.

SEGUNDO.- Son antecedentes esenciales del Conflicto los siguientes:

1º.- El presente conflicto de competencias tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 13 de mayo de 2008, mediante escrito firmado por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa.

La entidad Sociedad XXX trasladó su domicilio fiscal el 3 de octubre de 2006 desde el municipio de ... (provincia de La Coruña) situado en territorio común al municipio de ... (Guipúzcoa) situado en territorio foral vasco.

2º.- En el planteamiento del conflicto se señala que, con fecha 3 de agosto de 2007, la entidad Sociedad XXX presentó escrito ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa solicitando devolución del saldo negativo del IVA correspondiente al ejercicio 2006. Solicitud que fue denegada el 28 de septiembre de 2007 partiendo básicamente de la consideración de que, conforme lo previsto en el artículo 27.1. Tercero de la Ley del Concierto Económico (LCE) no se pueden trasladar cuotas soportadas en domicilios fiscales situados en territorio común, cuando se produce el cambio del citado domicilio a territorio foral.

3º.- Del expediente administrativo remitido por la Diputación Foral de Guipúzcoa, corroborado por

el escrito de alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 4 de noviembre de 2008, se desprende que Sociedad XXX había presentado con anterioridad -en concreto el 22 de enero de 2007- declaración-resumen anual (modelo 390) a la AEAT solicitando devolución del IVA correspondiente a los tres primeros trimestres del año 2006; no presentando autoliquidación, con solicitud de devolución, por el cuarto trimestre del año 2006 ante la citada Agencia.

4º.- La Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Guipúzcoa notificó el 7 de junio de 2007 al obligado tributario propuesta de liquidación provisional por importe de 0 euros. El 19 de junio de 2007, el obligado tributario formuló alegaciones a la propuesta antedicha, señalando que el traslado de saldos pendientes en el IVA no está explícitamente regulado en el Concierto Económico y que considera que la devolución debe ser realizada por la AEAT, no obstante el cambio de domicilio habido en octubre de 2006 de territorio común a territorio foral.

5º.- Las alegaciones de Sociedad XXX fueron rechazadas y la solicitud de modificación de la propuesta de liquidación desestimada por la AEAT, notificándose al contribuyente la liquidación provisional con fecha 11 de julio de 2007, sobre la base de que la LCE no impide la traslación de saldos a compensar de una Administración a otra ni configura el cambio de domicilio fiscal de una Administración a otra como un supuesto de cese de actividad en el territorio de salida y de inicio en el del nuevo domicilio.

6º.- El 3 de agosto el obligado tributario interpuso Recurso de Reposición contra la liquidación provisional, alegando la procedencia de la devolución solicitada al corresponderse la misma con los tres trimestres durante los cuales el domicilio fiscal radica-

ba en territorio común. Ese mismo día, al tiempo que interpone el citado Recurso de Reposición, presenta la solicitud de devolución por idéntica cuantía ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa, con los resultados desestimatorios ya señalados.

7°.- El Recurso de Reposición es desestimado por la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Guipúzcoa mediante acuerdo de 24 de agosto de 2007 (notificado el 4 de septiembre).

8°.- Con fecha 28 de septiembre de 2007, el obligado tributario interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) del País Vasco frente a la desestimación del Recurso de Reposición. Otra vez se produce una coincidencia de fechas, puesto que ese mismo día se produce la desestimación de la solicitud de devolución dirigida a la Hacienda Foral de Guipúzcoa.

9°.- Mediante Orden Foral .../ 2008, de ... de ..., se declaró la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa en relación con la devolución del IVA correspondiente a los tres primeros trimestres del año 2006, considerando competente a tal efecto a la Administración del Estado y, en concreto, a la AEAT. La citada Orden Foral se comunicó a la Administración del Estado, el 14 de marzo de 2008.

10°.- El Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco, mediante escrito de 17 de abril de 2008 (dirigido al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas y recibido por la Diputación Foral de Guipúzcoa el 21 de abril) hace constar la improcedencia de la declaración de incompetencia de Guipúzcoa.

11°.- Mediante Acuerdo del Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Guipúzcoa adoptado el 6 de mayo de 2008, se decidió plantear el conflic-

to negativo de competencias ante esta Junta Arbitral.

12°.- Con fecha 12 de mayo de 2008 la Diputación Foral de Guipúzcoa notifica a Sociedad XXX, el planteamiento del conflicto negativo de competencia, advirtiéndole que la citada notificación produce efectos interruptivos de la prescripción y suspensivos de la caducidad.

13°.- El 26 de junio de 2008 el TEAR del País Vasco dicta resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa presentada por Sociedad XXX. Contra dicha desestimación el obligado tributario presentó -el 22 de julio de 2008- recurso de anulación en base al artículo 239 de la ley General Tributaria ante el mismo TEAR del País Vasco que fue igualmente desestimado mediante Acuerdo del 29 de julio de 2008. Básicamente en el recurso se invocaba el planteamiento de conflicto ante esta Junta Arbitral por parte de la Diputación Foral de Guipúzcoa, lo cual, obligaría al TEAR a abstenerse de continuar el procedimiento conforme las previsiones de la LCE y del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE). Por razones de economía no entramos en esta enumeración cronológica de los antecedentes fácticos en la exposición detallada de los fundamentos de Derecho que conllevan la desestimación de recurso de anulación.

14°.- Mediante escrito dirigido a la Junta Arbitral por Sociedad XXX, el día 13 de septiembre de 2008 se informa que se ha interpuesto (con fecha 9 de septiembre de 2008, procedimiento ordinario .../08-1) Recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución del TEAR del País Vasco de 26 de junio de 2008, sin que haya activado ningún mecanismo reaccional frente a la desestimación del recurso de anulación. En el escrito del contribuyente, además de la información aportada, solicita a esta Junta Arbitral que determine cuál es la Administración competente para la devolución del IVA correspondiente al año

2006. Hay una discrepancia de fechas en cuanto a la interposición del Recurso Contencioso-Administrativo puesto que la AEAT señala que el obligado presentó el citado recurso el día 17 de septiembre, discrepancia que es irrelevante a nuestros efectos, ya que lo cierto es que tanto el contribuyente como la AEAT confirman la presentación del Recurso Contencioso-Administrativo.

15º.- Con fecha 3 de octubre de 2008 la Junta Arbitral procedió a notificar a la AEAT el planteamiento del conflicto de competencias por parte de la Diputación Foral de Guipúzcoa, concediéndole el plazo de un mes, conforme el artículo 16.2 in fine del RJACE para que formulase las alegaciones que tenga por conveniente y aporte o proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

TERCERO.- Es evidente que el segundo de los pedimentos de la demanda no puede ser estimado. Su contenido ha sido ya descrito, El rechazo es inexorable pues el artículo noveno del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre al establecer: “En ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia”, no prevé el requerimiento a los órganos jurisdiccionales que se solicita.

Tampoco el artículo 15 habilita para ello pues las previsiones que en él se contienen: “Notificación del planteamiento del conflicto y efectos.1. La Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste. Asimismo, las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción suspensivos de la caducidad, en su caso.”, no posibilita el requerimiento a

órganos jurisdiccionales que se solicita. El precepto contempla como destinatarios de los acuerdos de la Junta Arbitral a las Administraciones implicadas en el conflicto, no a los tribunales.

En cualquier caso, es patente que las normas citadas no prestan suficiente cobertura al requerimiento solicitado no sólo por lo expuesto sino por su mínimo grado normativo; además, el contenido del requerimiento implicaría una modificación de preceptos procesales, modificación que en modo alguno ha sido contemplada.

CUARTO.- Idéntico pronunciamiento desestimatorio ha de hacerse con respecto a la primera solicitud pues es evidente que el artículo noveno del Reglamento citado lo impide.

Es claro que encontrándose pendiente una controversia jurisdiccional sobre idéntica cuestión a aquella sobre la que recae el conflicto, la posible resolución de éste ha precluido, pues el antes citado artículo nueve del Real Decreto 1760/2007 lo impide.

QUINTO.- Sin embargo, no deja de tener fundamento la pretensión de la recurrente si se tiene en cuenta que la intervención judicial se ha producido por el incumplimiento durante la tramitación del conflicto del mandato contenido en el artículo 66.2 de la Ley del Concierdo, en el sentido de que los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Ello pudo llevar a la Junta a anular lo actuado, después del planteamiento del conflicto, (lo que habría satisfecho la pretensión jurisdiccional de anulación actuada por el recurrente) y haber decidido el conflicto. Anulada la resolución impugnada en vía jurisdiccional, el proceso contencioso, que es óbice para la resolución de la Junta, habría desaparecido,

y de este modo, la Junta Arbitral habría tenido expedito el camino para decidir el conflicto.

Sin embargo, la solución propuesta es inviable ahora al no ser posible, en el estado de cosas actual, que la Junta se pronuncie, pues ello viene vedado por el proceso pendiente sobre lo mismo.

SEXTO.- De lo actuado se infiere la necesidad de desestimar el Recurso Contencioso Administrativo, y sin que sea procedente hacer expresa imposición de las costas causadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Procuradora ..., actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, contra la resolución de 22 de diciembre de 2008 dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el Conflicto número 16/2008. Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Objeto del conflicto: Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario.

En la Villa de Madrid, a veintidós de abril de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo num. 147/2009, interpuesto por don (Nombre) y la mercantil (Entidad), S.L. representados por el Procurador de los Tribunales ..., contra la Resolución de fecha 22 de diciembre de 2008, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente núm. 4/2008, en relación con la domiciliación de ambos recurrentes en el territorio foral durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada y defendida por el Abogado del Estado y la DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA, representada por el Procurador de los Tribunales don

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 22 de diciembre de 2008, la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dictó Acuerdo en el conflicto núm. 4/2008, planteado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Administración del Estado en relación con el domicilio fiscal en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 tanto de la sociedad (Entidad), S.L. como de don (Nombre). En el Acuerdo adoptado se declaraba que el domicilio fiscal de la mercantil se encontraba en los ejercicios indicados en el Territorio Histórico de Vizcaya, y el del Sr. (Nombre) en el País Vasco.

Del expediente administrativo se desprenden los siguientes hechos:

1) Según consta en diligencia de la Inspección de los Tributos de la Diputación Foral de Vizcaya de 26 de octubre de 2001 (folios 11-15), el conflicto, en relación con don (Nombre), tiene su origen cuando en el curso de las actuaciones de comprobación

e investigación incoadas al recurrente y a su cónyuge, éstos plantearon «la incompetencia de es[a] Administración Tributaria para la realización de las actuaciones inspectoras en curso», alegando «la presunta residencia habitual de D. (Nombre) en las Islas Canarias».

2) Respecto a la mercantil (Entidad), S.L. en la diligencia antes citada de 26 de octubre de 2001 se hace constar que, pese a que su domicilio social se encuentra en Santa Cruz de Tenerife, el inspector actuario de la Diputación Foral de Vizcaya consideraba que «la competencia inspectora deb[ía] atribuirse asimismo a es[a] Hacienda Foral» porque, por un lado, el administrador y socio único de la citada entidad -don (Nombre)- tenía su domicilio fiscal en Vizcaya y, por otro lado, «al igual que ocurr[ía] con el Sr. (Nombre), la mayor parte de sus cuentas bancarias esta[ban] abiertas en sucursales de Bizkaia dándose la coincidencia que el domicilio de notificación de la correspondencia bancaria de algunas de esas cuentas coincid[ía] con el de alguna de las cuentas de la entidad (Entidad 2), esto es, el apartado de correos nº (número) Bilbao» (folio 13), no obstante lo anterior, se remitieron las actuaciones practicadas a la Delegación de Santa Cruz de Tenerife para la práctica de las actuaciones necesarias para la incoación del expediente de cambio de domicilio tributario.

3) Aunque la Diputación Foral consideró en ambos casos que era competente para las actuaciones inspectoras, no obstante, remitió el expediente a la Delegación de Santa Cruz de Tenerife a los efectos de la realización de las actuaciones necesarias para la incoación del expediente de cambio de domicilio tributario.

4) Instruido el procedimiento de cambio de domicilio, una vez practicada las actuaciones de comprobación e investigación oportunas y vistas las alegaciones del interesado, finalmente, el 21 de junio

de 2002, la Inspectora Jefe de la Delegación de Santa Cruz de Tenerife de la Agencia Tributaria dictó sendos Acuerdos por los que por un lado, considerando que «ha[bía] indicios más que suficientes para afirmar que aunque D. (Nombre) pase temporadas en La Palma, su vivienda habitual radica en el País Vasco, concretamente en la C/ (nombre de calle 1 - nº piso) de Bilbao y que, por tanto, la competencia inspectora recae en la Diputación Foral de Vizcaya», proponía el cambio del domicilio fiscal del Sr. (Nombre), fijándolo en el ámbito de la Delegación Especial de la A.E.A.T. del País Vasco (folios 16-26); y, en cuanto a la mercantil, pese a que «si bien hasta mayo de 2002 dicha sociedad no contaba en Canarias con ningún lugar dedicado a la gestión de sus negocios, en la actualidad, ha[bía] abierto un establecimiento en la C/ (nombre de calle 2 - nº piso), donde se ha[bían] personado actuarios de esa dependencia y donde tiene contratada como administrativa a tiempo completo» a una empleada, por lo que «puede considerarse que desde ese establecimiento se realiza la gestión y dirección de los negocios de la sociedad», resolviendo que lo procedente era mantener el domicilio fiscal de la entidad en el ámbito de la delegación de la A. E. A. T. de Tenerife (folios 27-31).

5) Contra el Acuerdo que proponía el cambio del domicilio fiscal del Sr. (Nombre) al País Vasco, se interpuso recurso de reposición solicitando se declarara y mantuviera su domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, recurso que fue estimado por Acuerdo de 28 de enero de 2003 de la Delegación de Santa Cruz de Tenerife.

6) Notificadas a la Diputación Foral de Vizcaya las Resoluciones dictadas por la Delegación de Santa Cruz de Tenerife, de fecha 21 de junio de 2002 y 28 de enero de 2003, aquélla, por Diligencia de 7 de mayo de 2003, planteó formalmente ante la Junta Arbitral a que se refiere el art. 65 del Concierto Econó-

mico con la Comunidad Autónoma del País Vasco sus discrepancias sobre la domiciliación de ambos contribuyentes, al considerar que en ambos casos estaban domiciliados en el ámbito de la competencia de la Diputación Foral de Vizcaya, dictándose por ésta el Acuerdo de 22 de diciembre de 2008 ya citado.

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución el Procurador de los Tribunales don ..., en representación de don (Nombre) y la entidad (Entidad), S.L., presentó recurso contencioso administrativo núm. 147/2009, formulando demanda mediante escrito presentado el 2 de junio de 2009, en el que solicitaba se estime el recurso interpuesto y se declare «la inadmisión del conflicto», y subsidiariamente, para el caso de que se admita el conflicto, se declare la «ubicación del domicilio fiscal del obligado D. (Nombre), en la (nombre de calle 3 – nº piso) de la Isla de la Palma, durante los ejercicios 1999 y 2000» y la ubicación del domicilio fiscal de la entidad (Entidad), S.L. «en Santa Cruz de Tenerife en los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000». La parte recurrente sustenta su demanda en las siguientes alegaciones: 1) falta de escrito de planteamiento del conflicto con infracción de lo dispuesto en el arto 13.2 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE); 2) extemporaneidad del conflicto lo que conlleva su inadmisión; 3) indefensión de sus representados, al no tener en consideración las alegaciones formuladas por éstos al considerarse extemporáneas; 4) subsidiariamente de las anteriores, la ubicación del domicilio fiscal del Sr. (Nombre) en la Isla de la Palma ya que su actividad económica y su principal fuente de ingresos, antes del matrimonio, se encontraba en Santa Cruz de Tenerife, sin que existan pruebas para establecer que con posterioridad al matrimonio pasase a encontrarse su principal fuente de ingresos en el Territorio de Vizcaya; y, finalmente, 5) la ubicación del domicilio fiscal de la mercantil en

territorio común en base a que a) en mayo de 2002 abrió un establecimiento en Canarias y contrató a una persona para la realización de tareas administrativas, 2) allí presentó el 31 de enero de 2002 las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997 a 2000, ambos inclusive, y su administrador único tiene su residencia habitual en esos ejercicios en Santa Cruz de Tenerife.

TERCERO.- Conferido el oportuno traslado del escrito de demanda a las partes demandadas, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado el 17 de junio de 2009 formalizó su contestación a la demanda, dando por reproducidos los argumentos esgrimidos en vía administrativa.

Por su parte, el Procurador de los Tribunales don ..., en representación de la Diputación Foral de Vizcaya, mediante escrito presentado el 22 de julio de 2009, contestó a la demanda sosteniendo la falta de legitimación activa del recurrente y remitiéndose también a las alegaciones formuladas ante la Junta Arbitral, solicitando en base a lo expuesto la inadmisión del recurso interpuesto, y subsidiariamente la desestimación del mismo con imposición de costas al recurrente.

CUARTO.- Acordado el trámite de conclusiones, y evacuado únicamente por la parte recurrida, concluso el procedimiento por Providencia de 29 de diciembre de 2009, se señaló para votación y fallo el día 21 de abril de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ANGEL AGUALLLO AVILÉS, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-

administrativo núm. 147/2009 se interpone por la representación de don (Nombre) y la entidad (Entidad), S.L. contra la Resolución de 22 de diciembre de 2008, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve el conflicto de competencia planteado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Administración el Estado en relación con el domicilio de las personas física y jurídica antes citadas.

Como se ha explicitado en los Antecedentes, en la referida Resolución la Junta Arbitral acordó lo siguiente: a) «Que en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 D. (Nombre) » era «a efectos del Concierto Económico, residente en el País Vasco»; b) «Que el domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico de (Entidad), S.L.» se «encontraba en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 en el Territorio Histórico de Vizcaya».

SEGUNDO.- Frente a la Resolución de la Junta Arbitral de 22 de diciembre de 2008, la representación del Sr. (Nombre) y de (Entidad), S.L. formula cuatro motivos. En primer lugar, aduce que la Junta Arbitral debió inadmitir el conflicto porque la Diputación Foral de Vizcaya no presentó un escrito con el contenido exigido en el art. 13 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE). En segundo lugar, sostiene que el conflicto debió declararse extemporáneo al haberse interpuesto fuera del plazo de un mes establecido en el arto 13.1 del RJACE, dado que este plazo deberá contarse desde el día siguiente a la publicación de dicha norma reglamentaria en el BOE -el 17 de enero de 2008-, y el escrito de la Diputación Foral de Vizcaya tuvo fecha de entrada en el Registro de la Junta arbitral el 14 de marzo de 2008. En tercer lugar, alega la existencia de indefensión porque la Junta Arbitral no tuvo en cuenta las alegaciones pre-

sentadas por los actores al considerar, erróneamente, que habían sido presentadas extemporáneamente. Finalmente, en cuarto lugar, entiende que ha quedado acreditado que durante los años 1998, 1999 y 2000 el domicilio fiscal del Sr. (Nombre) y el de (Entidad), S.L. estuvo situado, a efectos del Concierto Económico, en territorio común y no, como equivocadamente habría concluido la Resolución impugnada, en el Territorio Histórico de Vizcaya.

Por su parte el Abogado del Estado presentó escrito en el que daba por reproducidos los argumentos expuestos por el Director General de la AEAT tanto en el escrito de alegaciones iniciales de 19 de junio de 2008, como en su escrito evacuando el trámite de puesta de manifiesto del expediente de 28 de octubre de 2008. Y la representación de la Diputación Foral de Vizcaya presentó escrito en el que suplicaba de esta Sala que inadmitiera el recurso -al carecer el Sr. (Nombre) de legitimación activa para recurrir la resolución de la Junta Arbitral- y, subsidiariamente, se desestime en todos sus extremos con imposición de las costas causadas.

TERCERO.- Planteado el recurso en los citados términos, debemos rechazar el óbice de falta de legitimación activa planteado por la representación de la Diputación Foral de Vizcaya, quién considera que «no es el momento procesal para que los particulares cuestionen la decisión arbitral», dado que «[s]u acceso a la tutela judicial se dará en el procedimiento ordinario, pero no en éste» (pág.2 del escrito).

Sobre este particular, conviene comenzar recordando, de un lado, que el art. 39.Cinco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, dispone que «[l]os acuerdos de esta Junta Arbitral sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recursos en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Su-

premo» (previsión que viene a reiterar en términos muy similares el art. 19 del RJACE); y, de otro lado, que, de conformidad con el arto 19.1 de la LJCA están legitimados en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo «[l]as personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo».

Pues bien, no es dudoso que tanto el Sr. (Nombre) como la entidad (Entidad), S.L. tienen indudablemente un interés, no ya legítimo, sino directo, en relación con la fijación de su domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico. Por esta razón, comparecieron en el expediente y, al amparo del arto 15 del RJACE -que señala que «las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos, en su caso», el Delegado Especial de la A.E.A.T. de Canarias comunicó el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Sr. (Nombre) y a (Entidad), S.L. (notificaciones de 25 de junio de 2008, Documentos núms. 8 y 9 del expediente); la Junta Arbitral procedió a la puesta de manifiesto del expediente a los interesados por el plazo de un mes para que formularan cuantas alegaciones tuvieran por convenientes (comunicaciones de 22 de septiembre de 2008, Documentos núms. 13 y 14); el Sr. (Nombre) presentó escrito de alegaciones (de fecha 16 de diciembre de 2008, Documento núm. 18); y la Junta Arbitral dictó la Resolución que ahora se impugna, notificándosela al Sr. (Nombre) y a (Entidad), S.L. (Documento núm. 23).

Bajo las anteriores premisas, es evidente que no puede a los recurrentes negárseles la legitimación para impugnar la Resolución de la Junta Arbitral.

CUARTO.- Despejadas las dudas sobre la legitimación, procede comenzar por desestimar el recurso en relación con las cuestiones de carácter procesal que se plantean.

A) A este respecto, en primer lugar, no podemos compartir la procedencia de inadmitir el conflicto que propugna la demanda con fundamento en que, frente a lo que exigiría el art. 13.2 del RJACE, la Diputación Foral de Vizcaya no presentó «un escrito de planteamiento en el que se fij[ara] con claridad y precisión lo que se pide» (pág. 9 de la demanda). Frente a esta tesis -que los recurrentes formulan con escasa convicción, a la luz del escaso esfuerzo argumental que emplean- debe coincidir con la Resolución cuestionada en esta sede en que, tratándose de un conflicto originado varios años antes de la constitución de la Junta Arbitral y de la aprobación de su reglamento, se incurriría en un excesivo formalismo contrario al principio *pro actione* si se inadmitiera el conflicto por el sólo hecho de que el escrito de la Diputación Foral de Vizcaya de 14 de marzo de 2008 no se ajustara escrupulosamente a los requisitos establecidos en el citado precepto, teniendo en cuenta que, según pone de manifiesto la propia Junta Arbitral, «los extremos que con arreglo a la citada norma reglamentaria deben hacerse constar en el escrito de planteamiento se deducen sin dificultad del expediente remitido por la Diputación Foral» (FD 2).

B) Asimismo, debemos rechazar también la extemporaneidad del conflicto que aduce la representación de los recurrentes. Y es que, en ausencia de norma transitoria, frente a la tesis de que el plazo de un mes establecido en el art. 13.1 del RJACE ha de contarse desde el día siguiente a la publicación de dicha norma en el BOE (esto es, el 17 de enero de 2008), debe coincidir con la Resolución cuestionada en que procede admitir los conflictos que se encontraban pendientes de resolución al tiempo de la constitución efectiva de la Junta Arbitral del Concierto Económico. Como señala la Resolución recurrida, resulta adecuado sostener que la aplicación del sistema de plazos establecido en el referido RJACE «tiene como presupuesto que la Junta Arbitral se halle de manera efectiva en el desempeño de sus

funciones»; y es que, efectivamente, carecería de justificación que caducase la posibilidad de plantear conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico antes de que dicho órgano «tuviese la posibilidad real de conocer de ellas». Esta es la solución más acorde con el principio pro actione y con la afirmación de los recurrentes en el sentido de que «el plazo de un mes previsto en el artículo 13 para plantear un conflicto, debe interpretarse a efectos de determinar el “dies a quo” del mismo, del modo más favorable para poder accionar ante la Junta Arbitral» (pág. 10 del escrito de demanda).

Pues bien, dado que la Junta Arbitral se constituyó el 4 de abril de 2008 y el escrito por el que la Diputación Foral de Vizcaya planteaba el conflicto de competencia tuvo entrada en el Registro de dicha Junta el 14 de marzo de 2008, debe concluirse que dicho conflicto se planteó en plazo.

C) Por último, tampoco puede prosperar la indefensión que los actores dicen haber padecido porque sus alegaciones no fueron tenidas en cuenta al considerarse erróneamente como extemporáneas, por varias razones.

La primera de ellas es que hay que rechazar de plano la existencia de indefensión cuando, como aquí indudablemente ha sucedido, el recurrente ha tenido posibilidad de alegar en vía judicial todos los argumentos que ha tenido por conveniente. Pero es que, además, se ha producido la extemporaneidad que aprecia la Resolución de la Junta Arbitral impugnada.

En efecto, debe recordarse, en primer lugar, que, conforme al art. 16.4 del RJACE, los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto «dispondrán de un plazo de un mes para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente». Y como recordamos, por ejemplo, en el fundamento

de derecho Quinto de la Sentencia de 25 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 549/2004), «en la Sentencia de 30 de octubre de 1998 (rec. cas. núm. 81/1993) -a cuyos fundamentos se remiten las Sentencias de 30 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 6399/1998), FD Segundo, y de 28 de marzo de 2003 (rec. cas. núm. 3718/1998), FD Primero-, la Sección Segunda de este Tribunal afirmó que, en virtud del art. 5 C.C., “no cabe duda que los plazos por meses se computan de ‘fecha a fecha’, con lo que el plazo vence el mismo día de la notificación o publicación del mes correspondiente» (FD Tercero); y, en fin, en la reciente Sentencia de 2 de abril de 2008 (rec. cas. núm. 4207/2003), la misma Sección Séptima se ha visto obligada a reiterar que “cuando se trata de plazos por meses el cómputo ha de hacerse según el artículo 5 del Código Civil, de fecha a fecha, para lo cual se inicia el día de la notificación o publicación del acto o disposición y concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate (FD Tercero)»; doctrina que puede encontrarse asimismo reflejada en la Sentencia de 27 de enero de 2003 (rec. cas. núm. 419/1998), cuyos términos reproduce literalmente la Sentencia de la Sección Séptima de 15 de junio de 2004 (rec. cas. núm. 2125/1999), FD Tercero, en la que se afirmó que, como se desprende del art. 5 C.C., «en los plazos señalados por meses, éstos se computan de “fecha a fecha”, frase que no puede tener otro significado que el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de notificación o publicación, es decir, que el plazo comienza a contarse a partir del día siguiente de la notificación o publicación del acto, siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual o anual al de la notificación o publicación» (FD Tercero).

A la luz de esta doctrina, es evidente que las alegaciones se presentaron fuera de plazo, dado que resulta pacífico que se notificó al Sr. (Nombre)

la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones el 17 de noviembre, y que en el Registro de la Junta Arbitral tuvo entrada el 22 de diciembre un sobre con matasellos de Correos del día 18 de diciembre, de manera en que aunque pudiera darse como válida esta última fecha, la presentación se habría producido fuera de plazo (un día).

Pero es que, en segundo lugar, como acertadamente afirma la Resolución impugnada tampoco puede darse como válida la citada fecha -el 18 de diciembre-, dado que el escrito presentado no cumple con el requisito de que el sello de la fecha de Correos aparezca impreso en la primera hoja del mismo, exigido por el art. 31 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre por el que se regula la prestación de los Servicios Postales, para que haga fe de la fecha de presentación. Debe recordarse, en efecto, que el citado precepto -que tiene por rúbrica «Admisión de solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos o entidades dirijan a los órganos de las Administraciones públicas»- establece entre otras cosas que «[l]as solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos o entidades dirijan a los órganos de las Administraciones públicas, o a través del operador al que se le ha encomendado la prestación del servicio postal universal, se presentarán en sobre abierto, con objeto de que en la cabecera de la primera hoja del documento que se quisiera enviar, se hagan constar, con claridad, el nombre de la oficina y la fecha, el lugar, la hora y minuto de su admisión», circunstancias que «deberán figurar en el resguardo justificativo de su admisión»; y que sólo «[l]os envíos aceptados por el operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal, siguiendo las formalidades previstas en este artículo, se considerarán debidamente presentados, a los efectos previstos en el artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en su normativa de desarrollo».

QUINTO.- Por lo que a las cuestiones fondo se refiere como hemos señalado, mientras que don (Nombre) considera acreditado que durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000 tuvo su domicilio fiscal en territorio común, la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 22 de diciembre de 2008 declara que en dichos ejercicios el recurrente era, a efectos del Concierto Económico, residente en el País Vasco.

No existe controversia en que el precepto que debe tenerse en cuenta para examinarla cuestión es el art. 36 del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en su redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que, bajo la rúbrica «Residencia habitual y domicilio fiscal», señalaba, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

«Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico se entiende que las personas físicas residentes, tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1.º Cuando permanezcan en dicho territorio más días del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; de cada año, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del año anterior a la fecha de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

2.º Cuando tengan en éste su principal centro de

intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, las rentas e incrementos patrimoniales derivados del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

3.º *Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en territorio vasco».

Pues bien, en aras de la claridad expositiva, conviene comenzar señalando que del análisis y valoración conjunta de los datos que aparecen en el expediente administrativo y recoge detalladamente la Resolución recurrida, se obtiene la misma conclusión que la alcanzada por la Junta Arbitral del Concierto Económico, a saber, la de que los ejercicios 1998, 1999 y 2000 -únicos en los que se centra el conflicto- la vivienda habitual de don (Nombre) estaba situada en Bilbao, por lo que, no pudiéndose determinar el número de días de dichos periodos en los que el recurrente permaneció en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio común, en virtud de la regla 1.º del art. 36.Uno de la Ley 12/1981 del

Concierto Económico, debe presumirse a efectos del Concierto Económico que el Sr. (Nombre) residió en los periodos controvertidos en el País Vasco.

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

a) La esposa del Sr. (Nombre), doña (Nombre cónyuge), presentó declaración conjunta del IRPF correspondiente al ejercicio 2000 declarando como domicilio tributario una vivienda sita en la calle (nombre de calle 1) de Bilbao, en la que, según figura en el expediente, reside también la hija de ambos; y el art. 69 del Código Civil establece una presunción de convivencia de los cónyuges.

b) Conforme consta en la Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 18 de octubre de 2001, el portero de la citada finca situada en Bilbao afirmó que el ahora recurrente residía en la misma.

c) En el mismo sentido, en el Informe de 22 de marzo de 2002 del Inspector Jefe de la U.R.I. de la Delegación Especial de la A.E.A.T. en el País Vasco se indica que personados los actuarios en la referida vivienda de Bilbao, el portero del inmueble manifiesta que la Sra. (Nombre cónyuge) «reside permanentemente» en dicho domicilio y que el Sr. (Nombre) «reside habitualmente».

d) Consta en Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 16 de junio de 2004 que el representante de una empresa que arrienda oficinas y presta servicios administrativos en la calle (nombre de calle 4) de Bilbao declara que el Sr. (Nombre) comparte con otra persona despacho en dicho inmueble que figura como alquilado a (Entidad 2), S.L. y que «suele ver entrar y salir [a ambos] con cierta habitualidad del inmueble, igual no diariamente, pero si todas las semanas alguna vez».

e) Las cuentas bancarias de las que es titular o esté autorizado el Sr. (Nombre) han sido en su mayoría (un total de diez) abiertas en sucursales situadas en Vizcaya.

f) Según consta en el expediente, el Sr. (Nombre) realiza actividades empresariales en varios territorios, siendo administrador y, en algún caso, presidente y apoderado, de varias sociedades domiciliadas unas en el Territorio Histórico de Vizcaya y otras en Madrid. En esta misma línea, debe subrayarse que aunque según certificación del Ayuntamiento de Tazacorte de 21 de mayo de 2002 el Sr. (Nombre) desarrolla la actividad de terrenos en ese municipio, en escrito de 2 de abril de 2002, doña (Nombre cónyuge), esposa del recurrente, manifiesta que éste realiza actividades profesionales en Santander y Madrid.

g) Existen varias facturas en las que consta como domicilio de don (Nombre) hasta 1999 una vivienda situada en la calle (nombre de calle 5) de Bilbao.

h) El Sr. (Nombre) no ha presentado declaración del I.R.P.F. en territorio común por los ejercicios 1997 a 2000. Y aunque en su declaración relativa al período impositivo 2001 presentada en la Administración de la A.E.A.T. en Santa Cruz de La Palma se declara como domicilio la calle (nombre de calle 3) en los Llanos de Aridane, en dicha declaración únicamente se incluye como rendimiento una ganancia patrimonial integrada en la parte general de la base imponible por un importe de algo más de 60.000 euros, sin identificar los elementos patrimoniales de los que procede tal ganancia, por lo que no se puede determinar en principio el lugar de obtención de la referida renta a los efectos previstos en el art. 59.1.2 de la Ley 40/1998.

Pese a tales datos, sin embargo, el recurrente mantiene que su residencia se sitúa en territorio co-

mún; y lo hace con fundamento en una serie de datos a los que esta Sala como la Resolución aquí cuestionada, otorga escasa fuerza probatoria. Así:

a) Frente al certificado de empadronamiento aportado -en el que figura una vivienda sita en la calle (nombre de calle 6) de Santa Cruz de la Palma-, en Diligencia extendida el 4 de febrero de 2002 por un agente tributario de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife consta que una persona residente dicho domicilio -la abuela materna de una hija fruto de una anterior relación del Sr. (Nombre)- afirma que este último está empadronado en el mismo «nunca ha vivido en es[e] domicilio». La misma persona, según consta en otra Diligencia extendida el 24 de abril de 2002 por funcionarios de la AEAT en el referido domicilio afirma en relación con don (Nombre) que «si bien se ven y hablan con frecuencia, no vive en e[s]e domicilio».

b) Respecto del contrato privado de arrendamiento de una vivienda situada en la calle (nombre de calle) de Los Llanos de Aridane, además de lo que dispone el art. 1227 del C.C. acerca de la eficacia frente a terceros de la fecha de los documentos privados, lo cierto es que aquel data del año 1994, mientras que el alta del Sr. (Nombre) en el padrón municipal de la citada localidad es de 20 de marzo de 2002, esto es, *de una fecha posterior al inicio del procedimiento inspector incoado por la Diputación Foral de Vizcaya*. Además, resulta relevante, de un lado, que, según figura en el expediente, la dueña de la vivienda supuestamente arrendada no declara en su autoliquidación del I.R.P.F. rendimientos del capital inmobiliario desde 1996 y los importes declarados por dicho concepto en otros años no alcanzan a los establecidos en el contrato aportado, y, de otro lado, que consta en Diligencia de la Dependencia de Inspección de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife de 2 de mayo de 2002 que dos vecinos del mismo rellano de la referida vivienda manifiestan no conocer al Sr. (Nombre).

e) En cuanto al certificado de la Secretaria del Ayuntamiento de Los llanos de Aridane de 13 de junio de 2002 en el que se declara que el Sr. (Nombre) reside en dicho municipio según resulta de «un informe de la Policía Local» elaborado tras las «averiguaciones realizadas entre los vecinos de la zona», su fuerza suasoria queda debilitada porque ni se incorpora al certificado tal informe, ni se concreta cuáles han sido las averiguaciones efectuadas.

d) En relación con las dos actas notariales en las que un vecino de El Paso (Santa Cruz de Tenerife) y tres de Puerto Naos manifiestan que «conocen a D. (Nombre)» desde el año 1997 y que éste «vive permanentemente en Puerto Naos (término municipal de Los Llanos de Aridane) desde entonces, si bien se ausenta con regularidad por cortos periodos de tiempo», aparte del escaso poder de convicción que debe atribuirse a una declaración no espontánea efectuada en idénticos términos por todos los comparecientes, procede recordar que, de conformidad con el art. 1218 del C.C., las declaraciones hechas en documentos públicos, no alcanzan a terceros, sino que se limitan a los otorgantes y sus causahabientes.

e) Por las mismas razones, escasa fuerza de convicción tiene asimismo la declaración presentada el 2 de abril de 2002 ante la Dependencia de Inspección de la AEAT en el País Vasco por doña (Nombre cónyuge), quien manifestó que decidió contraer matrimonio con el Sr. (Nombre) pese a ser consciente de la necesidad de que éste viviera «permanentemente en La Palma», al «tener éste una hija viviendo en la isla», y puso de manifiesto la «reiterada ausencia» en su domicilio de Bilbao del recurrente. Baste subrayar que se trata de la esposa del recurrente, que ambos tienen también una hija que reside con doña (Nombre cónyuge) en Bilbao y -una vez más- la presunción de convivencia de los cónyuges establecida en el art. 69 del Código Civil.

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

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

SEXTO.- Como también hemos señalado, mientras que la representación de (Entidad), S.L. mantiene que durante los ejercicios controvertidos tuvo su residencia fiscal en territorio común, la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 22 de diciembre de 2008 impugnada en esta sede, en atención a los datos que obran en el expediente administrativo, acuerda que dicho domicilio a efectos del Concierto Económico se encontraba en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 en el Territorio Histórico de Vizcaya.

Pues bien, nuestra decisión debe partir de lo dispuesto en el art. 36.Cuatro del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo,

en su redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, vigente en dichos ejercicios, precepto que rezaba lo que sigue: «A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección».

La misma previsión establece el arto 43.4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, aunque añade la precisión de que «[e]n los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado». Rigen, pues, como hemos puesto de manifiesto en la reciente Sentencia de 4 de febrero de 2010 (rec. ordinario núm. 86/2009), FD Cuarto, los mismos criterios que se prevén en el art. 48.2 de la Ley 57/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 8.2 del Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades. De este modo, la regla principal es la de que el domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección.

Como también señalamos en la citada Sentencia de 4 de febrero de 2010, «[l]as reglas indicadas de fijación del domicilio fiscal tienen capital importancia por razones de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, lugar donde deben practicarse las notificaciones, relaciones de los obligados tributarios con los órganos de la Administración Tributaria y determinación de competencia de estos últimos». Por naturaleza y por la trascendencia

general que tienen -proseguíamos-, «las reglas de determinación del domicilio fiscal son imperativas, por lo que no puede extrañar que el artículo 48.3 de la Ley General Tributaria establezca que “los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria” y que en el caso de afectados por el Convenio con el País Vasco esta obligación ha de cumplirse con ambas Administraciones (artículo 43. Cinco de la Ley 12/2002). Por la misma razón, el artículo 48.4 de la Ley General Tributaria señala que “cada Administración Tributaria podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente”, debiendo añadirse aquí que la Ley que aprobó el Convenio con el País Vasco preveía la posibilidad de discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación fiscal de los contribuyentes, indicándose que “serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral” (artículo 43. Seis de la Ley del Concierto).

Sin embargo, y en contraste con lo expuesto, no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Sí lo hacía, en cambio, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecía:

“Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de

los negocios aquel en que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

e) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales» (FD Cuarto).

Conforme al precepto transcrito, por tanto, se estaba al lugar de contratación en general al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que señalábamos en la Sentencia de 4 de febrero de 2010- «carecen hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado, pero conservan el peso específico de su significado» (FD Cuarto). Sin aludir al citado art. 22 del Real Decreto 2631/1982, a los mismos criterios atendidos en la Sentencia de 8 de febrero de 2010 (rec. ordinario núm. 191/2009) para determinar el domicilio fiscal de una sociedad.

Y si atendemos a los criterios indicados, debe coincidir necesariamente con la Resolución de la Junta Arbitral impugnada en que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad

(Entidad), S.L., y, por ende, su domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico, se encontraba en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 en el Territorio Histórico de Vizcaya. Los datos que nos inclinan a tomar esta decisión -todos ellos puestos de manifiesto en el expediente administrativo y reproducidos por la Resolución impugnada- son, en esencia, los siguientes:

a) El administrador único de (Entidad), S.L., don (Nombre), según hemos concluido anteriormente, tiene su residencia habitual y, por ende, su domicilio fiscal en Vizcaya, concretamente, en la ciudad de Bilbao, y, siendo esto así difícilmente puede realizarse la gestión de dicha sociedad desde Canarias.

b) Por otro lado, consta asimismo que el apoderado de la sociedad, don (Nombre 2), tiene su domicilio en Sopelana (Vizcaya), y que el Sr. (Nombre) comparte oficina con él en el (Entidad 3), S.L., sito en la calle (nombre de calle 4) de Bilbao.

e) Además, resulta acreditado que la mayor parte de las cuentas bancarias de la sociedad están abiertas en sucursales situadas en Vizcaya.

d) No consta que (Entidad), S.L. haya presentado declaraciones del Impuesto sobre Sociedades desde 1995.

e) Las únicas imputaciones de terceros -declaración de operaciones con terceros (modelo 347)- son de los ejercicios 1999 y 2000 y han sido realizadas por la empresa Telefónica Móviles.

1) Las operaciones inmobiliarias de (Entidad), S.L. de 1998 a 2002 se realizaron en Territorio Histórico de Vizcaya.

g) Según consta en Diligencia de 4 de febrero de 2002 de la Inspección de la AEAT en Santa Cruz de Tenerife, una vecina del identificado por la recurrente

como domicilio fiscal de la entidad -la calle (nombre de calle), en Los Llanos de Aridane-, informó de que éste «era un edificio de viviendas particulares donde no había ninguna empresa»; en particular, figura en Diligencia de 2 de mayo de 2002 de la misma Inspección que el citado era el domicilio particular de don (Nombre 3), socio de don (Nombre) en otras sociedades.

h) En su Resolución de 21 de junio de 2002 del expediente de cambio de domicilio fiscal, el propio Delegado de la AEAT en Tenerife puso de manifiesto que (Entidad), S.L. carecía hasta 2002 de un lugar dedicado a la gestión de los negocios en Canarias.

i) Frente a los anteriores datos, resulta irrelevante que en 2002 la sociedad abriera un establecimiento en Canarias y contratase a una persona como administrativa a tiempo completo, dado que el conflicto se ciñe a los ejercicios 1998, 1999 y 2000, de manera que nuestra decisión debe fundarse en los indicios presentes en esos años. Como por la misma razón, tampoco cabe tener en cuenta la presentación el 31 de enero de 2002 de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000.

Todos los datos anteriores examinados en su conjunto, permiten concluir que en los ejercicios controvertidos -insistimos, 1998, 1999 y 2000- la gestión administrativa y la dirección de los negocios de (Entidad), S.L. se encontraba efectivamente centralizada en Bilbao y no en Canarias, por lo que en virtud del art. 36.Cuatro de la Ley 12/1981, procede declarar que en dichos ejercicios el domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico de la referida entidad se encontraba en el Territorio Histórico de Vizcaya.

SÉPTIMO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por don

(Nombre) y la entidad (Entidad), S.L., sin que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA, se aprecien circunstancias de mala fe o temeridad que determinen la expresa imposición de costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de contencioso administrativo promovido por don (Nombre) y la entidad (Entidad), S.L. contra la Resolución de 22 de diciembre de 2008, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve el conflicto de competencia planteado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Administración el Estado en relación con el domicilio de las personas física y jurídica antes citadas, sin expresa imposición de costas.

Objeto del conflicto: Punto de conexión de la exención relativa a biocarburantes en el Impuestos sobre Hidrocarburos.

En la Villa de Madrid, a doce de mayo de dos mil diez.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador D. (Nombre y Apellido), bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 3 de abril de 2009,

en el conflicto 11/2008. Habiendo sido partes recurridas, de un lado, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado, y de otro, la Sociedad XXX, representada por ..., bajo la dirección de letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 3 de abril de 2009, adoptó, en relación con el conflicto 11/2008, promovido por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Vizcaya, resolución cuyo contenido: "ACUERDA: 1º) Que del punto de conexión relativo a los Impuestos Especiales de Fabricación establecido en el artículo 33.Dos del Concierto Económico se deriva la exigencia de que el coste recaudatorio de la exención de los biocarburantes establecida en el artículo 51.3 a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, sea repartido entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Vizcaya. 2º) Que es conforme al Concierto el criterio de reparto que atiende al volumen de salidos con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octavos clasificado en el epígrafe 1.2.2. del artículo 50 de la ley de Impuestos Especiales de los depósitos fiscales del devengo situados en los territorios respectivos."

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución, la representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya formuló Recurso Contencioso-Administrativo por el que se suplica de la Sala la declaración de nulidad de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, de 3 de abril, recaída en el conflicto arbitral 11/2008 interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Diputación Foral de Vizcaya en relación con la solicitud de reembolso parcial de determinadas deducciones en la cuota del Impuesto sobre Hidrocarburos practicadas por la sociedad Sociedad XXX.

TERCERO.- Por providencia de 16 de diciembre de 2009, se señaló para votación y fallo el 28 de abril pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por el Procurador D. ... en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 3 de abril de 2009, por la que resolviendo el conflicto número 11/2008 se acordó estimar el conflicto de competencias planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Vizcaya en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos.

El contenido resolutivo no de la resolución impugnada es del siguiente tenor: "1º) Que del punto de conexión relativo a los Impuestos Especiales de Fabricación establecido en el artículo 33.Dos del Concierto Económico se deriva la exigencia de que el coste recaudatorio de la exención de los biocarburantes establecida en el artículo 51.3 a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales sea repartido entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Vizcaya. 2º) Que es conforme al Concierto el criterio de reparto que atiende al volumen de salidos con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octavos clasificado en el epígrafe 1.2.2. del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales de los depósitos fiscales del devengo situados en los territorios respectivos."

SEGUNDO.- El contenido fáctico del conflicto descrito por la resolución impugnada, y no combatido por las partes, es el siguiente: 1.- La Sociedad

XXX viene presentando declaraciones-liquidaciones tanto a la Administración del Estado como a las de los Territorios Históricos y de la Comunidad Foral de Navarra por el Impuesto sobre Hidrocarburos devengado en los respectivos territorios e ingresando las cantidades resultantes.

Con fecha 28 de marzo de 2007 la Inspección de la AEAT Y Sociedad XXX suscribieron dos actas de conformidad por el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2003 y 2004, las actuaciones inspectoras tenía por objeto "comprobar las deducciones por bioetanol en relación con las gasolinas sin plomo del epígrafe 1.2.2 (de la Tarifa 18 del artículo 50.1 de la Ley de Impuestos Especiales, 38/1992, de 28 de diciembre) practicadas por la empresa en los modelos de autoliquidación 564, correspondiente al ingreso del Impuesto especial de fabricación de Hidrocarburos" de los mencionados ejercicios.

En las citadas actas de la Inspección se indica que las refinerías de petróleo en la Península Ibérica de Sociedad AAA, Sociedad BBB y la Sociedad CCC se acogieron en los ejercicios respectivos (2003 y 2004) a la exención prevista en el artículo 51.3 a) de la ley de Impuestos Especiales 38/1992 (LIE). En la redacción vigente en dichos ejercicios (establecida por los apartados 6 y 7 del artículo 7 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre), la aludida exención se refería a la fabricación o importación del alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal (bioetanol) definido en el código NC 2207.20, ya se utilice como tal o previa modificación química, que se destine a su uso como carburante, directamente o mezclado con carburantes convencionales, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes.

El escrito de interposición describe el funcionamiento de la exención en términos prácticamente

idénticos a los utilizados por las actas: las refinerías de petróleo reciben en régimen de exención el etanol prácticamente desnaturalizado, lo transforman en ETBE (Etil Tertio Butil Eter) y se lo añaden a la gasolina sin plomo de 95 octanos gravada con el tipo del impuesto para el epígrafe 1.2.2 establecido en el artículo 50 de la LIE, que se devenga al salir del depósito fiscal de titularidad de Sociedad XXX. Las certificaciones de recepción del etanol visadas por los interventores de las refinerías son transferidas a Sociedad XXX para que esta empresa, como sujeto pasivo del impuesto, se deduzca en el modelo 564 las cuotas correspondientes al volumen del etanol que lleva incorporada la gasolina sin plomo de 95 octanos, procediendo a reintegrárselo a los titulares del derecho.

Se indica también en las actas que en los ejercicios 2003 y 2004 Sociedad XXX practicó la deducción en su totalidad en las cuotas ingresadas en territorio común mientras que no minoró ninguna partida por ese concepto en las declaradas e ingresadas en las Diputaciones Forales de Álava, Vizcaya y Navarra. En vista de ello, el actuario considera que las Administraciones forales adeudan a la Hacienda estatal unas cantidades cuyo importe determina aplicando a la suma total de las deducciones practicadas por aplicación de la exención el tanto por ciento que representan las salidas de depósitos fiscales en cada territorio sobre el volumen total de salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos clasificada en el epígrafe 1.2.2 de la LIE. Los datos en los que se basan estos cálculos figuran en cuadros anexos a las actas y de ellos resulta, según la Inspección, que la Hacienda Foral de Vizcaya debe a la del Estado ... euros en 2003 y ... euros en 2004.

Las actas aceptan la calificación de los hechos expuestos propuesta en un informe del Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el que se sostiene que Sociedad XXX cometió

un error en la declaración del resultado atribuible a las Administraciones implicadas que no impide que el pago realizado a la Administración del Estado tenga efectos liberatorios de su deuda tributaria. En consecuencia califica el acta como "acta sin descubrimiento de cuota con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo", tipo de acta previsto en el artículo 53 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril entonces en vigor.

2.- Prosiguiendo con el resumen de los antecedentes expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto, al levantamiento de las actas de la Inspección sucedieron las siguientes actuaciones:

- Con fecha 30 de abril de 2007 la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dirigió a la Hacienda Foral de Vizcaya sendas solicitudes de reembolso de las cantidades mencionadas en el anterior antecedente, en las que se señalaba que "dicha propuesta de inicio se formula de acuerdo con el Apartado 5.2.a de los Acuerdos entre ambas Administraciones sobre ingresos en Administración no competente, al considerarse esta Administración estatal acreedora del ingreso".

- Con fecha 28 de septiembre de 2007, la AEAT dirigió a la Hacienda Foral de Vizcaya un escrito en el que se alega que la incorrecta imputación de la exención provocó un ingreso indebido en la Diputación Foral de Vizcaya y se añade que "sostener lo contrario implicaría reconocer una aplicación indebida de los puntos de conexión de Concierto y de la normativa de impuestos especiales y se dejaría a la empresa la facultad de aplicar libremente la exención en cualesquiera territorios -común y forales incumpliendo así la normativa sobre los puntos de conexión del Concierto y del citado impuesto y produciendo a la Administración afectada la consiguiente merma recaudatoria".

Advierte, por último a la Diputación Foral de Vizcaya que, de mantenerse la controversia la AEAT plantearía el conflicto ante la Junta Arbitral "en relación con el reparto de la aplicación de la exención en el Impuesto especial sobre hidrocarburos por incorporar bioetanol en el proceso de transformación de ETBE a las gasolinas sin plomo por parte de la (Entidad) durante los ejercicios 2003 y 2004".

3.- El escrito de planteamiento indica que habiendo transcurrido el plazo de un mes previsto en el artículo 13 [apartado 1] del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, "y no habiendo constancia de que la Hacienda Foral de Vizcaya haya atendido el requerimiento antes referido, hay que entender que dicha Administración se ratifica en su competencia.". En consecuencia, añade, presenta dicho escrito dentro del plazo de un mes previsto en el [apartado 2 del] citado artículo del RJACE.

El escrito de planteamiento, tras exponer los fundamentos de Derecho que considera oportunos, formula a la Junta Arbitral la siguiente petición en cuanto al fondo del asunto: que "resuelva la estimación del mismo, con acogimiento de la pretensión y consiguiente declaración de procedencia del pago por parte de la Hacienda Foral de Vizcaya de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos, por los importes de ... € y ... € para los ejercicios 2003 y 2004 respectivamente.". Debe tenerse en cuenta, sin embargo, la rectificación de la primera de estas cantidades de la que se da cuenta en el escrito de la AEAT de 28 de octubre de 2008, al que nos referiremos en el apartado 9 de estos antecedentes.

4.- En su reunión del 12 de mayo de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto y notificar su planteamiento a la Diputación Foral de Vizcaya, emplazándola para la formulación de ale-

gaciones y proposición de pruebas.

5.- La Diputación Foral de Vizcaya formuló sus alegaciones por medio de un escrito de su Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 18 de junio de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el mismo día.

La principal de dichas alegaciones, a cuya argumentación se dedica la mayor parte del escrito, es que esta Junta Arbitral no es competente para conocer del conflicto. En consecuencia, solicita en su petición que ésta “declara su incompetencia para la resolución del conflicto promovido y se inhiba en el mismo, para que sea reconducido hacia los órganos y procedimientos previstos en el Concierto Económico.”. Subsidiariamente solicita la desestimación de la pretensión del Estado, cuyos efectos pide que se tomen en consideración las alegaciones contenidas en el “Informe relativo al conflicto arbitral número 11/2008”, que adjunta al escrito de alegaciones.

El citado Informe, emitido por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya con fecha del 16 de junio de 2008, comienza describiendo de manera minuciosa y clara el sistema, regulado en el artículo 105.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales, de producción del biocarburante y su incorporación a la gasolina sin plomo de 95 octanos, llegando a la conclusión de que “la imposibilidad de identificar el biocarburante que, en su caso, se contiene en la mezcla que sale a consumo desde cada establecimiento imposibilita a su vez la determinación de dónde se produce el devengo del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos correspondiente al biocarburante.”.

Pone seguidamente de manifiesto el Informe la ausencia en los ejercicios 2003 y 2004 de un criterio de imputación a las Administraciones interesadas de la deducción por el biocarburante, criterio

que se adoptó por acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007. Argumenta a continuación el Informe que no es de aplicación al caso controvertido el artículo 33.Dos del Concierto Económico.

Finalmente, sostiene que la existencia del ajuste en los Impuestos Especiales de Fabricación “determina que cualquiera que sea el criterio de reparto de la recaudación de las figuras tributarias afectadas por el mismo o de las exenciones aplicables, los resultados de su aplicación tienen carácter provisional en lo que se refiere a la distribución de la recaudación entre las administraciones implicadas, que no tendrá carácter definitivo sino a través de los resultados que se deriven del propio ajuste. En este sentido, la liquidación definitiva de los ajustes correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 se realizó, de común acuerdo entre ambas administraciones, habiéndose ingresado por las administraciones del País Vasco en la Agencia Especial de Administración Tributaria (sic) los importes resultantes en los plazos legalmente previstos.

6.- Notificado a Sociedad XXX, en su calidad de interesada, el planteamiento del conflicto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 15.1 RJACE, ésta solicitó personarse en el procedimiento por medio de escrito de fecha 24 de enero de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 4 de abril de 2008. En su virtud, se la tuvo por personada una vez que se admitió a trámite el conflicto.

7.- Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, formularon las suyas Sociedad XXX, mediante escrito de 21 de octubre de 2008, registrado de entrada el día 27, y la AEAT, mediante escrito de 28 de octubre de 2008 y fecha de entrada del 29.

8.- Sociedad XXX manifiesta en su escrito de 21 de octubre de 2008 “habiendo podido constatar los

términos en que se ha planteado el debate entre las Administraciones, en el sentido de que nos encontramos ante una cuestión estrictamente competencial de la que, en ningún caso, podrían derivarse consecuencias jurídicas o económicas que afectaran a la posición de [Sociedad XXX] ésta considera oportuno manifestar que comparte los términos de la discusión, permitiéndose, únicamente, reafirmar que ningún efecto o consecuencia puede derivarse del procedimiento en beneficio o en perjuicio de sus intereses dado que su situación tributaria en relación con la cuestión aquí controvertida ha sido ya regularizada y que no le corresponde tomar parte o pronunciarse a favor o en contra del posicionamiento mantenido por cada una de las Administraciones involucradas en el procedimiento.”.

9.- En su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008, la AEAT expone, en primer lugar, que con fecha 3 de abril de 2008 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes acordó resolver un procedimiento de rectificación de errores del acta levantada a Sociedad XXX el 28 de marzo de 2007 correspondiente al ejercicio 2003 en el sentido de fijar como suma reclamada a la Diputación Foral de Vizcaya ... €, en lugar de ... €. Análoga resolución respecto al acta correspondiente al ejercicio 2004 no dio lugar a una modificación de la cantidad objeto de reclamación.

Formula además la AEAT determinadas consideraciones respecto a las alegaciones de la Diputación Foral de Vizcaya y concluye su escrito reiterando en los mismos términos su petición a la Junta Arbitral, salvo la rectificación señalada en la cantidad reclamada para el ejercicio 2003.

TERCERO.- El fundamento de la solución adoptada por la Junta Arbitral es:

“1. El planteamiento del presente conflicto ha te-

nido lugar en tiempo y forma. En lo que respecta a la tempestividad del planteamiento, es de señalar que el escrito correspondiente, aunque lleva fecha del 27 de noviembre de 2007, dentro, por tanto, del plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 RJACE, no fue registrado de entrada en esta Junta Arbitral hasta el 4 de abril de 2008. Sin embargo, en la primera de estas fechas no había entrado aún en vigor el Reglamento de la Junta ni esta se hallaba constituida de manera efectiva, hecho que tuvo lugar precisamente el 4 de abril de 2008. Por ello, la Junta Arbitral ha adoptado el criterio de tomar esta fecha como día inicial para el cómputo del plazo establecido en el citado precepto, plazo que claramente se ha observado en el presente caso.

a) Competencia de la Junta Arbitral.

2. Entrando ya en el análisis de las cuestiones planteadas por el presente conflicto, es necesario ante todo examinar la alegación de la Diputación Foral de Vizcaya de que la Junta Arbitral carece de competencia para conocer de él. En opinión de la Diputación Foral, esta alegación se fundaría en que el conflicto que se le ha sometido no tiene cabida en ninguno de los supuestos de competencia enumerados en el artículo 3 RJACE, que reproduce en términos sustancialmente idénticos (otra cosa no sería posible) las funciones que atribuye a este órgano el artículo 66.º del Concerto Económico, a las que añade la de resolver las discrepancias que surjan en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa que le confiere el artículo 64, b) del Concerto.

El texto de la norma reglamentaria es el siguiente:

Artículo 3.º Competencias de la Junta Arbitral:

Es competencia de la Junta Arbitral:

a) La resolución de los conflictos 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 aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En particular, resolver las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico y cuya resolución compete primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.

c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

A juicio de la Diputación Foral de Vizcaya, la controversia objeto del presente conflicto no tiene encaje, aparte, como es obvio, de la competencia prevista en la letra c), tampoco en las establecidas en las letras a) y b).

En lo que respecta a la letra a) porque, a juicio de la Diputación Foral, el presente conflicto «no se plantea sobre cómo ha de aplicarse un punto de conexión», por la razón elemental de que, «no es posible discrepar sobre cómo ha de aplicarse un punto de conexión cuando falta un elemento esencial para posibilitar esta discrepancia el propio punto de

conexión sobre el que discrepar.». Para que el punto de conexión que pudiera dar pie a la controversia existiese será necesario, afirma la institución foral, «que las Administraciones afectadas, con anterioridad, ya hubiesen acordado un punto de conexión respecto a la aplicación de la exención de los biocarburantes.».

Es decir que, a juicio de la Diputación, el punto de conexión inexistente deberá prever específicamente la distribución de la referida exención entre el Territorio Histórico de Vizcaya y el Estado.

Tampoco en la letra b) tendría cabida el presente conflicto, «fundamentalmente por los mismos motivos expuestos en el apartado anterior respecto a la letra a): no está en cuestión la interpretación y aplicación del Concierto, sino la cobertura, previo acuerdo de las Administraciones, de un déficit de reglas de distribución de competencias detectado para el caso objeto del conflicto.».

En apoyo del argumento básico (inexistencia de un punto de conexión) aduce la Diputación de Vizcaya dos consideraciones adicionales:

1ª) La propia Administración del Estado habría reconocido, en comunicación dirigida al obligado tributario Sociedad XXX, la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de conexión. Este reconocimiento se deducirá de una comunicación de fecha 20 de enero de 2003 dirigida por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT a Sociedad XXX en la que indica a ésta que «estando próxima la firma del acuerdo entre las Administraciones tributarias del País Vasco y del Estado que establezca el procedimiento para la aplicación de la exención, en los supuestos de mezclas de biocarburantes y carburantes convencionales» practique las deducciones de la cuota por exenciones en materia de biocarburantes

en las declaraciones-liquidaciones presentadas en la Administración tributaria del Estado. En opinión de la Diputación Foral de Vizcaya, «el hecho de que por causas de diversa índole, irrelevantes a efectos del asunto que aquí se sustancia, no prosperasen hasta julio de 2007 los intentos de formalizar unos principios de acuerdo sobre cuya culminación había otras expectativas temporales, no puede alegarse como instrumento que dé cobertura jurídica a los argumentos que los servicios de inspección de la AEAT predicaban frente a Sociedad XXX.».

2º) El hecho de que los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 incluyesen uno (el decimoquinto) relativo a la aplicación de los beneficios fiscales para los biocarburantes, desarrollado en el Anexo XIII de los acuerdos, demostraría, en opinión de la Diputación Foral, que hasta este momento no existía un criterio de distribución entre Administraciones de dichos beneficios. A juicio de la institución foral es «irrelevante a los efectos de la resolución del conflicto planteado el hecho de que, finalmente, el acuerdo suscrito por las Administraciones competentes para la exacción del Impuesto sobre Hidrocarburos haya optado por un criterio idéntico al que la AEAT pretende sea de aplicación para unos hechos anteriores.»; es decir, a los ejercicios 2003 y 2004.

Concluye la Diputación Foral de Vizcaya su razonamiento sobre la falta de competencia de la Junta Arbitral con el argumento de que, en ausencia de un punto de conexión, la resolución del presente conflicto exigía una adaptación del Concierto por acuerdo entre ambas Administraciones, con arreglo a lo establecido en la Disposición Adicional Segunda del Concierto. El órgano competente para ello, al que debió acudir, es la Comisión Mixta del Concierto Económico, el cual hubiera podido resolver la controversia haciendo uso de las competencias que le atribuye el artículo 62 del Concierto, en especial de

las previstas en las letras a) («Acordar las modificaciones del Concierto Económico») y b) («Todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarias en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto.»). En efecto, afirma la Diputación Foral de Vizcaya, «no tenemos dudas de que en esta situación (en la necesidad de desarrollar el Concierto para dar cobertura jurídica a un supuesto fallo de regulación) se encontraba el supuesto de la aplicación de exención de los biocarburantes...».

3. De acuerdo con el planteamiento de la Diputación Foral de Vizcaya expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, la competencia de esta Junta Arbitral para conocer del conflicto depende de que este verse sobre la aplicación de un punto de conexión ya establecido en el Concierto o, por el contrario, dicho punto no existiese al tiempo de los hechos que dan origen a la controversia, como sostiene la Diputación.

En su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008, la AEAT manifiesta acerca de esta cuestión su opinión contraria a la de la Diputación Foral de Vizcaya: a su juicio, el criterio adoptado en las actas de inspección extendidas a Sociedad XXX «no es un nuevo punto de conexión: de lo contrario habría de modificarse la Ley del Concierto Económico, sino que antes bien es una modulación del previsto en el Concierto (artículo 33 LC) ».

No podemos compartir en este punto la tesis de la Diputación Foral de Vizcaya, por la razón fundamental de que, como sostiene la AEAT, el punto de conexión que es necesario aplicar para resolver el conflicto existía cuando se realizaron los hechos origen de la controversia. Dicho punto de conexión no es otro que el establecido para los Impuestos Especiales de Fabricación en el párrafo primero del artículo 33.Dos del Concierto Económico, aprobado por la Ley 1212002, de 23 de mayo, cuyo texto

es el siguiente: «Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco.». Este es, por tanto, el precepto de aplicación a la controversia, con cuya mención damos cumplimiento a lo dispuesto en la letra b) del artículo 16.5 RJACE.

Para entenderlo así basta considerar que la aplicación de las exenciones debe necesariamente estar sujeta al mismo criterio o punto de conexión que el tributo en cuya determinación deben aquéllas tomarse en consideración. En efecto, las exenciones o desgravaciones fiscales no tienen una existencia aislada del hecho imponible al que afectan, sino que constituyen una pieza del conjunto normativo de cuya aplicación resulta la cuota tributaria. Como dice la AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto (F.D. 3º.III), «la exención está unida a la realización del hecho imponible.». La opinión contraria llevaría al absurdo de considerar necesaria la previsión por el Concierto de un punto de conexión específico para las exenciones de cada uno de los tributos concertados, al menos para aquellas que operen técnicamente como partidas deducibles de la cuota íntegra. Basta para demostrar lo insostenible de esta tesis observar que el Concierto Económico no establece ningún punto de conexión específico para exenciones en ninguno de los tributos concertados, como sería de esperar si dicha tesis fuese correcta.

4. En este punto del razonamiento es necesario fijar con la mayor precisión posible el objeto del presente conflicto, en primer lugar, para adoptar una resolución acerca de la competencia de esta Junta Arbitral. De entrada, debemos descartar que dicho objeto esté constituido por la reclamación de una cantidad por la AEAT a la Diputación Foral de Vizcaya. De ser así, esta Junta sería claramente incompetente.

A igual conclusión habría de llegarse si el objeto

de la controversia fuese la validez del pago hecho por Sociedad XXX a la Hacienda del Estado y, en consecuencia, si éste produjo o no efectos liberatorios de su deuda tributaria por el Impuesto sobre Hidrocarburos, cuestión a la que se refiere el escrito de planteamiento del conflicto, recogiendo las extensas consideraciones al respecto del informe del Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 28 de febrero de 2007. En los términos en que está planteada, la controversia es ajena al pago realizado por Sociedad XXX y sus efectos y, por tanto, a la situación contemplada por el artículo 62.8 de la Ley General Tributaria (reclamación por una Administración de un impuesto cuando por la misma operación ya se ha pagado a otra Administración una deuda tributaria por el mismo impuesto u otro incompatible con él), en tomo al cual razona el citado informe.

Tampoco versa la presente controversia sobre cuál de las dos Administraciones en conflicto está obligada a devolver un importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre Hidrocarburos. El artículo 52 de la LIE establece el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por dicho impuesto, entre otros supuestos ajenos al presente caso, en el de «la utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables.». Que este no es el supuesto aquí contemplado resulta patente apenas se considere que Sociedad XXX no ingresó ninguna cantidad por el biocarburante mezclado con la gasolina sin plomo de 95 octanos, puesto que dedujo íntegramente el importe correspondiente a dicho carburante, si bien lo hizo en su totalidad -y aquí es donde radica el conflicto- de la cuota debida a la Administración del Estado.

Incorre, por tanto, en un error la AEAT al invocar

en su escrito de alegaciones el párrafo segundo del artículo 33.Dos del Concierto Económico, que establece la regla general según la cual «las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita.». Acierta, por el contrario, la Diputación Foral de Vizcaya cuando afirma en el punto 7º del Informe de 16 de junio de 2008 incorporado a su escrito de alegaciones de 18 de junio, que el citado precepto no es aplicable al presente caso. No es este, sin embargo, como ya quedó indicado en el anterior Fundamento de Derecho, el precepto del Concierto sobre cuya interpretación y aplicación versa el presente conflicto, dando así lugar a la competencia de esta Junta Arbitral, sino el párrafo primero de dicho artículo 33.Dos.

Es cierto que la situación que ha dado origen a la controversia habría podido recibir un tratamiento distinto por las dos Administraciones interesadas. Así, la AEAT pudo haber considerado inexacta la autoliquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos presentada por Sociedad XXX y, tras rectificarla situación tributaria del contribuyente, haberle reclamado el pago de la cantidad ingresada de menos. A ello alude la propia AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto (Antecedente 3º) al señalar que, frente a la extensión de actas sin descubrimiento de deuda con regularización tributaria «evidentemente, la otra opción era liquidar las diferencias referidas y que el sujeto pasivo reclamase a cada Diputación Foral lo que correspondiese.». La Hacienda Foral de Vizcaya pudo hacer lo propio con las declaraciones que le presentó Sociedad XXX sin deducción por la exención de los biocarburantes. Sin embargo, la AEAT no siguió esta línea de actuación, sino que dando por buenos la declaración e ingreso realizados por el contribuyente, situó la cuestión en el plano de las relaciones financieras con la Diputación Foral de Vizcaya, en el que la controversia se enmarca

necesariamente en el Concierto Económico. Esto es justamente lo que sostiene Sociedad XXX en su escrito de alegaciones referido en el apartado 8 de los antecedentes.

Planteada la cuestión como relativa al reparto del coste financiero de la exenciones indudable que cae plenamente dentro del ámbito de competencia de esta Junta Arbitral definido por el artículo 66.Uno del Concierto Económico, ya se considere que versa sobre «la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados» (letra a), ya se estime que se trata de un conflicto surgido entre las Administraciones interesadas «como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales» (letra b).

Como conclusión de las consideraciones precedentes, nos pronunciamos a favor de la competencia de la Junta Arbitral para conocer del presente conflicto.

b) Cuestión de fondo

5. La cuestión de fondo que plantea el presente conflicto se desdobra en dos: a la vista del punto de conexión para los Impuestos Especiales de Fabricación, entre los que se incluye el Impuesto sobre Hidrocarburos, que establece el párrafo primero del artículo 33.Dos del Concierto Económico, a saber, el lugar del devengo del impuesto,

1º) Determinar si la interpretación correcta de dicho punto de conexión imponía en los ejercicios 2003 y 2004 el reparto del coste financiero derivado de la aplicación de la exención de los biocarburantes entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Vizcaya.

2º) Determinar si es adecuado el criterio de re-

parto en función de las salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos del depósito fiscal del devengo.

6. No parece ofrecer duda que la respuesta al primero de los anteriores interrogantes debe ser positiva. Lo contrario no sólo sería opuesto al equitativo reparto de los recursos financieros entre el Estado y los Territorios Históricos que inspira el Concierto, sino también a la letra de éste.

En efecto, de acuerdo con el artículo 33.Uno del Concierto «los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.». Pues bien, si las Haciendas de los Territorios Históricos no admitiesen la deducción por aplicación de la exención de los biocarburantes estarían aplicando una normativa distinta de la estatal. Hay que dar, pues, la razón a la AEAT cuando afirma en su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008 que «no cabe duda de que es totalmente contrario a la LC que respecto de un impuesto concertado se impute en exclusiva [la exención] a una de las Administraciones.».

7. La Diputación Foral de Vizcaya estima que en ausencia de un criterio expreso de reparto del coste de la exención entre las Administraciones resulta imposible llevar a cabo este reparto. Alega a este respecto que «una vez que el biocarburante, antes de que se ultime el régimen suspensivo, es mezclado con la gasolina sin plomo pierde su identidad, de modo que no es posible determinar la cantidad de biocarburante que en su caso se contiene en el volumen de carburante que sale de cada establecimiento de Sociedad XXX con destino a su consumo, ya se localice el establecimiento en territorio común o territorio foral».

Para la Diputación Foral de Vizcaya el hecho de

que la Comisión Mixta del Concierto haya adoptado el 30 de julio de 2007 un acuerdo sobre la aplicación de la exención sería una prueba de la necesidad de una norma expresa de reparto o establecimiento de un punto de conexión. Señala la Diputación que el criterio fijado en dicho acuerdo es sólo uno de los posibles. A su juicio es irrelevante que el adoptado en dicho acuerdo sea idéntico al aplicado por la AEAT en los casos controvertidos.

En realidad, este argumento no hace sino reiterar el de la ausencia de un punto de conexión, que hemos rechazado como demostración de la incompetencia de la Junta Arbitral para conocer de este conflicto. Frente a él hay que recordar que tanto los principios inspiradores del Concierto como la norma de distribución del poder impositivo contenida en el artículo 33.Dos de éste impiden que el coste recaudatorio de la exención se impute exclusivamente a la Administración del Estado. Por consiguiente, si se acepta que el reparto del coste de la exención entre las Administraciones es una exigencia básica del Concierto, hay que afirmar que su cumplimiento no puede depender de la existencia de una norma expresa de reparto, siempre que sea posible utilizar un criterio razonable para llevarlo a cabo.

Esto es lo que en sustancia arguye la AEAT cuando afirma en sus alegaciones que «la configuración de un tributo como concertado afecta a todos los componentes de ese tributo, incluidas las bonificaciones, exenciones, deducciones y demás componentes de esa figura impositiva, con las modulaciones y en su caso excepciones que se establezcan en la propia LC, excepción que no se contempla para el presente supuesto en el artículo 33 de la LC», y añade más adelante que la imposibilidad -que admite la AEAT- de identificar el biocarburante contenido en la mezcla que sale a consumo desde cada establecimiento, que imposibilita, a su vez, la determinación de dónde se produce el devengo del Impuesto sobre

Hidrocarburos era lo que hacía necesario que se fijara por las Administraciones implicadas un criterio equitativo (a la vista de las dificultades técnicas y físicas existentes), a la par que respetuoso con su naturaleza de impuesto concertado, y que proporcionará seguridad jurídica a los obligados.».

Señala también el escrito de alegaciones de la AEAT que desde el año 2001 se iniciaron distintas aproximaciones a las Haciendas Forales afectadas a fin de consensuar un criterio, pero que, a pesar de la insistencia de la AEAT, el acuerdo tardó varios años en conseguirse, «circunstancia que ha propiciado el mayor incremento recaudatorio por parte de las Haciendas Forales afectadas, lo que ha propiciado un enriquecimiento injusto y contrario a la LC, a la vista de la distribución de competencias para exaccionar este tributo que prevé la LC.».

8. Señala la Diputación Foral de Vizcaya, mediante la remisión que hace en su escrito de alegaciones al Informe del Departamento de Hacienda y Finanzas de 16 de junio de 2008 relativo al presente conflicto, la existencia del ajuste en los Impuestos Especiales de Fabricación. Afirma la Diputación Foral que «la propia existencia del ajuste determina que cualquiera que sea el criterio de reparto de la recaudación de las figuras tributarias afectadas por el mismo o de las exenciones aplicables, los resultados de su aplicación tienen carácter provisional en lo que se refiere a la distribución de la recaudación entre las administraciones implicadas, que no tendrá carácter definitivo sino a través de los resultados que se deriven de la aplicación del propio ajuste.».

El argumento, aunque expuesto de manera no excesivamente clara, parece consistir en que la menor recaudación causada a la Administración del Estado por haberse deducido íntegramente la exención correspondiente al biocarburante en la cuota satisfecha a dicha Administración, fue compensada a través de dicho ajuste.

No ignora, sin embargo, la Diputación Foral de Vizcaya, que el ajuste correspondiente a los Impuestos Especiales sobre la Fabricación, al igual que el relativo al IVA, no puede compensar directamente deficiencias de recaudación en perjuicio de una u otra de las Administraciones que se distribuyen la competencia tributaria sobre el impuesto correspondiente. Dichos ajustes tienen la finalidad de corregir el cupo del País Vasco para tomar en consideración el hecho de que tanto el IVA como los Impuestos Especiales, aunque se devengan en origen, tienen por objeto o materia gravada el consumo final, de manera que el impuesto recaudado por una de las Administraciones es en parte soportado económicamente por ciudadanos residentes en el territorio de la otra. En otros términos, la función de los ajustes por impuestos indirectos es convertir (en términos macroeconómicos) un impuesto en origen en un impuesto en destino. En la mayoría de los casos el ajuste determina un flujo financiero del Estado al País Vasco; la excepción es precisamente el Impuesto sobre Hidrocarburos, que origina un flujo negativo para el País Vasco, como se establece en el artículo 15. Uno.c).2 de la Ley 13/2002, de 23 de mayo, que aprobó la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, dentro del que se comprenden los ejercicios a los que se refiere el presente conflicto.

La fórmula matemática para el cálculo del ajuste para los Impuestos Especiales de Fabricación aplicable a los ejercicios 2003 y 2004, establecida en el artículo 54. Dos del vigente Concierto Económico, es la siguiente:

$$RFPV = RRPV + c * RRAD + (e - d) * H$$

Con arreglo a esta fórmula, a la recaudación real en el País Vasco (RRPV) por el impuesto de que se trate hay que añadirle, con el signo correspondiente, el importe de los otros dos términos del segundo

miembro de la igualdad, es decir:

- El resultado de multiplicar por un coeficiente ('c'), que representa el consumo de los residentes en el País Vasco en relación con los residentes en el territorio común, la recaudación en Aduanas por el impuesto, y

- El resultado de aplicar la diferencia entre el coeficiente 'c' y otro coeficiente 'd', que mide la capacidad recaudatoria relativa del País Vasco respecto a la del territorio común, a una magnitud H que represente la recaudación teórica por la Administración menos eficiente.

Los valores de los coeficientes 'c' y 'd' fueron fijados, en lo que respecta al Impuesto sobre Hidrocarburos, por el artículo 15.Uno, c) de la ley 13/2002.

Dichos valores son $e = 6,560$ y $d = 8,260$. Por cierto, la ley 29/2007, de 25 de octubre, ha establecido estos mismos valores para el quinquenio 2007-2011.

Aplicando los valores indicados al primero de los mencionados términos, resulta la expresión $6,560 * RRAD$. Este término no está afectado por la restante recaudación por la AEAT por el Impuesto sobre Hidrocarburos.

En cuanto al segundo de dichos términos, la diferencia 'c - d' asume el valor ' $6,560 - 8,260$ ', es decir, el valor negativo $-1,700$, como indica el apartado 2 del artículo 15.Uno, e) de la Ley 13/2002. A su vez, la variable H, a la que hay que aplicar este valor para calcular el ajuste, adopta las siguientes expresiones (art. 54.Dos del Concierto):

- $RRPV/0,08260$, si la recaudación real relativa en el País Vasco es inferior a su capacidad recaudatoria también relativa, o

- $RRTC/(1-0,08260)$, es decir, $RRTC/0,91740$, en el caso contrario.

En la primera hipótesis, una elevación de la recaudación en el País Vasco, como consecuencia de la no deducción de la exención originaría una elevación de H de $1/0,0826 = 12,11$ euros por cada euro de aumento. Y el ajuste sería de $-0,017 \times 12,11 = -0,21$ euros por euro, o sea una cantidad negativa.

En la segunda hipótesis, una disminución por la misma causa de la recaudación en el territorio común daría lugar a una reducción de H de $1/0,9174 = 1,090$ euros por cada euro, que multiplicada por el coeficiente $-0,017$ produciría un aumento del ajuste de $0,018$ euros por euro.

Esta segunda es la máxima influencia que hubiera podido tener sobre el ajuste la reducción de la recaudación por la AEAT del Impuesto sobre Hidrocarburos como consecuencia de la deducción de la exención del biocarburante. Pero incluso que este limitado efecto reductor del cupo haya efectivamente tenido lugar hubiera requerido un esfuerzo demostrativo por parte de la Diputación Foral de Vizcaya que esta no ha realizado. En vista de ello, debemos rechazar el argumento de que la pérdida recaudatoria de la AEAT por la total imputación de la exención en los ejercicios considerados fue compensada por el ajuste por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

9. El escrito de la AEAT de planteamiento del conflicto argumenta que el acuerdo de la Comisión Mixta de 30 de julio de 2007 es aplicable a los ejercicios 2003 y 2004, «puesto que interpreta la normativa sobre impuestos especiales y el Concierto Económico» vigente en dichos ejercicios. En este carácter interpretativo insiste el escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008. Por su parte, la Diputación Foral de Vizcaya sostiene el carácter de norma

innovadora de dicho acuerdo, en coherencia con su tesis de la ausencia hasta la adopción de éste de un punto de conexión para la exención, que el acuerdo vendría a establecer.

Es conocido lo borroso de la categoría de normas interpretativas, en contra de la cual se observa que estas normas contienen necesariamente un elemento de novedad en el ordenamiento jurídico, ya que de lo contrario serían superfluas. La calificación expresa como interpretativa de una norma denota la voluntad de su aplicación retroactiva desde la vigencia de la norma supuestamente interpretada. No es este, sin embargo, el caso del acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto en la materia que nos ocupa.

La resolución del presente conflicto no exige, sin embargo, necesariamente un pronunciamiento sobre el carácter interpretativo o no del mencionado acuerdo. Nos limitaremos, por tanto, a señalar que éste podría tener cabida en un concepto amplio e norma interpretativa y que, en cualquier caso, es inequívoca su intención de facilitar la aplicación del artículo 33 del Concierto Económico y en consecuencia, su función subordinada a este precepto.

Cabe añadir que si, como pretende la Diputación Foral, el acuerdo contuviese un nuevo punto de conexión no habría podido ser adoptado por la Comisión Mixta, sino que habría necesitado su aprobación mediante una Ley de modificación del Concierto.

10.- Como hemos indicado más atrás (Fundamento de Derecho 2), la Diputación Foral de Vizcaya argumenta que la propia Administración del Estado habría reconocido, en comunicación de fecha 20 de enero de 2003 dirigida por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT a Sociedad XXX la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de co-

nexión e indicado a esta sociedad que practicase las deducciones de la cuota por exenciones en materia de biocarburantes en las declaraciones-liquidaciones presentadas en la Administración tributaria del Estado. Sin embargo, esta comunicación produce sus efectos fundamentalmente en las relaciones entre el obligado tributario y la AEAT (sobre todo el de eximir a éste de cualquier responsabilidad por infracción tributaria), sin que sus afirmaciones sobre la inexistencia de un punto de conexión puedan desvirtuar las conclusiones a que hemos llegado en los anteriores Fundamentos de Derecho.

11. Hemos señalado también más atrás (Fundamento de Derecho 4) que el objeto del presente conflicto no está constituido por la reclamación de una cantidad por la AEAT a la Diputación Foral de Vizcaya ya que, de ser así, esta Junta Arbitral sería claramente incompetente para conocer de él. A primera vista la pretensión de la AEAT tendría precisamente este objeto, ya que solicita de la Junta que declare la «procedencia de pago por parte de la Hacienda Foral de Vizcaya de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos.». Es necesario, sin embargo, interpretar esta petición, formulada quizá con expresión técnicamente poco depurada, teniendo en cuenta el sentido de las alegaciones formuladas por la AEAT ante este órgano arbitral, y entender que lo que se solicita de esta Junta Arbitral, y entra dentro de sus competencias, es la declaración de que el punto de conexión relativo a los Impuestos Especiales de Fabricación, entre los cuales se encuentra el Impuesto sobre Hidrocarburos, establecido en el artículo 33 del Concierto Económico, exige que el coste recaudatorio de la exención de los biocarburantes sea repartido entre las Administraciones interesadas y que un criterio adecuado de reparto es el que tiene en cuenta el volumen de salidas de la gasolina sin plomo que contiene biocarburante de los depósitos fiscales situados en los territorios respectivos. Es en ejecución de esta resolución cuando procederá for-

mular las pretensiones de reembolso de las cantidades correspondientes.”.

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

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

QUINTO.- No ofrece dudas que conforme a la Ley reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en el artículo 32.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el punto de conexión es el devengo, cuando de Impuestos Especiales se trata.

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

De otro lado, la Disposición Transitoria Sexta de la ley 53/2002 contempla un mecanismo para la

aplicación de la exención regulada en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, exención que es la aquí controvertida. La disposición mencionada establece: “Cuando dichos acuerdos de exención se refieran a biocombustibles que se mezclan con combustibles convencionales, directamente o previa transformación, la aplicación de la exención comprenderá todos aquellos que hayan sido objeto de la certificación prevista en el artículo 105.5.b) del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.”.

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

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

En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto es claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de Impuestos Especiales.

Finalmente, es indudable que no puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Se opone a ello diversas consideraciones. La primera, que esos “otros” puntos de conexión no pueden ser creados fuera del Conve-

nio, porque ello desnaturalizaría éste y excedería de las facultades de la Junta que se circunscribe a la "aplicación" de los puntos de conexión y no a su "creación". La segunda, que los puntos de conexión específicos a que alude la Diputación Foral, además de estar previstos de modo taxativo en la ley del Concierto, contemplan situaciones al menos relativamente autónomas con el hecho imponible básico, lo que no puede predicarse del conflicto planteado, en el que la exención controvertida está íntimamente ligada al hecho imponible. Por último, no se ve dificultad específica en extender ese punto de conexión a todo lo que delimita el "hecho imponible" y todas las situaciones fácticas que tienen en él su origen, en este caso la exención discutida.

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

Y decimos parece porque la dificultad se centra en el "quantum" no en el "que", lo que demuestra que el criterio adoptado, en lo sustancial, es correcto.

Sin embargo, esta validez cualitativa tiene mucho más valor del que inicialmente pudiera pensarse. Efectivamente, y pese a las dificultades puramente físicas y técnicas, la Comisión de Concierto ha llegado a un acuerdo para la fijación del "quantum" controvertido lo que acredita que la dificultad técnica esgrimida no era insuperable. Además, una vez alcanzado un mecanismo de fijación del "quantum" no se ve razón que impida aplicar dicho criterio a los

ejercicios aquí cuestionados y combatidos, pese a que la decisión es de 30 de julio de 2007.

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

NOVENO.- Lo razonado comporta la desestimación del recurso, sin expresa imposición de las costas causadas, vista la naturaleza del recurso, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo formulado por el Procurador D. (Nombre y Apellido), en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 3 de abril de 2009, en el conflicto 11/2008. Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra Sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos

