

Resolución R 18/2011 Expediente 9/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de julio de 2011

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

ACUERDO

Sobre el conflicto de competencias planteado por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado en lo que se refiere a la determinación del domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 S.L. (CIF -----) y de la sociedad ENTIDAD 2 S.A. (CIF -----), absorbida por la primera, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio de 2001 que se tramita por esta Junta Arbitral con el número de expediente 9/2008.

I.- ANTECEDENTES

1. Reiteramos, en primer lugar, los antecedentes de la anterior resolución de la Junta Arbitral dictada en este conflicto, que se transcriben a continuación:

1. El presente conflicto de competencias tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral el 14 de marzo de 2008, mediante escrito firmado por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, donde literalmente señala que "Constituida la Junta Arbitral del Con-

cierto Económico el 30 de julio de 2007 y a efectos de lo dispuesto en el artículo 65 y siguientes del vigente Concierto Económico (...) se remiten adjuntos los expedientes relativos a los conflictos planteados con anterioridad a dicha constitución por la Hacienda Foral de Bizkaia", entre los que se encuentra el relativo a ENTIDAD 1 S.L. (abreviatura que utilizaremos para designar en adelante a la sociedad en cuestión).

2. La Diputación Foral de Bizkaia (en concreto, el Director General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas) requirió de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) mediante escrito dirigido a la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco de 27 de mayo de 2005, fundando el mismo en que la competencia correspondía a Bizkaia toda vez que el domicilio fiscal de la sociedad radicaba en dicho territorio histórico y su volumen de operaciones en el año anterior era inferior a 500 millones de pesetas.

Dicho requerimiento no fue atendido por ésta, lo que motivó que el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante escrito de 21 de noviembre de 2005 (con fecha de salida de 29 del mismo mes) dirigido a la Dirección General de Financiación Territorial del Ministerio de Economía y Hacienda suscitase formalmente conflicto de competencias al amparo del artículo 66.Uno.b) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, por conside-

rar que la Administración competente para realizar actuaciones inspectoras era la Hacienda Foral de Bizkaia y no la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, solicitando que se adoptasen todas las medidas dirigidas a llevar a efecto la paralización de actuaciones, de conformidad con el artículo 66.Dos del Concierto Económico.

3. La sociedad ENTIDAD 2 SA se constituyó el 10 de noviembre de 1988, siendo su principal objeto social la actividad hotelera y hostelera (la cafetería-restaurante) dado que la accionista principal aportó un hotel - que constituía su principal activo, con un valor neto contable de 162.000.000 de pesetas- realizando la explotación del mismo hasta finales de octubre de 2001; el 1 de octubre de dicho año presenta ante la Delegación de la AEAT de Cantabria solicitud de cese en su actividad hotelera, realizando sus últimas ventas en octubre de dicho año. El día 4 de octubre de 2001 presenta en el Registro Mercantil de Cantabria solicitud de cierre de inscripciones registrales por traslado del domicilio social a la calle AAA, xx, de Bilbao; por su parte, el cambio de domicilio social se inscribe el 10 de octubre de 2001 en el Registro Mercantil de Bizkaia. Posteriormente presenta declaración censal de cambio de domicilio fiscal en la Diputación Foral de Bizkaia el 15 de noviembre de 2001; por su parte, presenta igual declaración censal en la AEAT de Bizkaia el mismo día, si bien en este punto hay una notoria y reiterada confusión entre esta fecha y el 6 de agosto de 2002, confusión que se inicia en el documento de la AEAT donde se accede al cambio de domicilio y que se extiende a los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, pasando por las alegaciones de la propia AEAT. Si bien de la documentación remitida por ésta (ver antecedente 12) parece desprenderse que la fecha correcta es 15 de noviembre de 2001, lo cual es relevan-

te, porque la fecha errónea provoca conclusiones equivocadas en los acuerdos del TEAR del País Vasco y en la propia AEAT.

4. La sociedad ENTIDAD 1 S.L. se constituyó el 13 de marzo de 1999, con domicilio social y fiscal en Lejona (Bizkaia) por dos arquitectos, siendo su objeto social la prestación de servicios de arquitectura. La sociedad permanece inactiva desde su constitución hasta el 6 de agosto de 2001 fecha en la que se adquieren la totalidad de las participaciones de ENTIDAD 1 S.L. por tres personas físicas residentes en Santander; el mismo día y con número de protocolo notarial correlativo se procede a la modificación del objeto social de ENTIDAD 1 S.L. que pasa a ser de actividades de "hostelería, promoción y construcción de edificaciones y obras y servicios de asesoramiento y gestión inmobiliaria"; igualmente se procede al nombramiento de dos administradores solidarios y a modificar el domicilio social desde Lejona a la calle AAA xx de Bilbao.

El mismo día 6 de agosto se protocoliza la adquisición, por parte de ENTIDAD 1 S.L. de la totalidad de las acciones de ENTIDAD 2 SA a los socios fundadores de la entidad, con una serie de condiciones resolutorias, y por un precio de 1.321.008.000 pesetas.

5. El 19 de noviembre de 2001 se protocolizan notarialmente los acuerdos de fusión por absorción de las sociedades ENTIDAD 1 S.L. y ENTIDAD 2 SA, en un proceso de fusión impropia, ya que las acciones de ésta última pertenecían al 100% a ENTIDAD 1 S.L. desde el 6 de agosto de dicho año. Se señala que las operaciones realizadas por la absorbida se consideran realizadas por la absorbente desde el 1 de octubre de 2001, formulándose el correspondiente balance de fusión, contabilizándose como mayor valor del inmueble adquirido la

diferencia de la fusión, es decir, la diferencia entre valor contable de los bienes y derechos de la absorbida (fundamentalmente el Hotel) y el importe contabilizado por ENTIDAD 1 S.L. como precio de adquisición de la participación en la sociedad absorbida.

Al mismo tiempo la absorbente incorpora a su contabilidad bases imponibles negativas pendientes de compensación de la absorbida al inicio del período impositivo 2001, parte de las cuales son objeto de compensación por ENTIDAD 1 S.L.; los efectos de la fusión tienen lugar el 28 de noviembre de 2001, fecha de inscripción en el Registro Mercantil de Bizkaia de la correspondiente escritura pública; no obstante, con anterioridad -el 19 de noviembre- ENTIDAD 1 S.L. y ENTIDAD 2 S.A. comunican a la Diputación Foral de Bizkaia su acogimiento al régimen especial de fusiones previsto en la normativa tributaria y, en concreto, en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 3/1996 de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia. Por su parte, dentro del principio de colaboración entre ambas Administraciones, la Diputación Foral de Bizkaia comunica a la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dicha intención con casi ocho meses de retraso -en concreto, el 12 de julio de 2002- (págs. 458 y 459 de la documentación remitida por la AEAT, junto con las alegaciones, ver antecedente 12) El 3 de diciembre de 2001 ENTIDAD 1 S.L. vende a Entidad 3 S.A. (CIF A-39075957) el inmueble (el hotel) adquirido por la absorción de ENTIDAD 2 S.A. por un importe de 1.497.600.000 pesetas.

Por su parte ENTIDAD 1 S.L. presenta autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en la Diputación Foral de Bizkaia así como del cuarto trimestre del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ingresando

en dicha Diputación el resultado de la liquidación.

ENTIDAD 2 SA, por su parte, presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (2001) el 6 de junio de 2002 y declaración complementaria el 10 de julio de dicho año, según consta en las certificaciones expedidas por la Diputación Foral de Bizkaia.

Lógicamente estas declaraciones abarcan un período impositivo de 1 de enero a 30 de septiembre de 2001.

6. El día 24 de mayo de 2002 (de ahí que sea insostenible o un error pretender que la declaración de cambio de domicilio se efectuó el 6 de agosto de 2002) un agente tributario de la AEAT notifica a ENTIDAD 2 S.A. el inicio de actuaciones de comprobación e investigación dirigidas a verificar el cumplimiento de la declaración censal de cambio de domicilio, advirtiendo que las actuaciones inspectoras tendrían carácter parcial; dichas actuaciones se llevaron a cabo en la oficina de ENTIDAD 1 S.L. (cabe recordar que ENTIDAD 2 S.A. había sido absorbida y, en consecuencia, extinguida su personalidad jurídica). En la diligencia de constancia de hechos de 11 de julio de 2002, se afirma por el compareciente que "actualmente se encuentra disuelta, sin liquidación, como consecuencia de la fusión por absorción por su único accionista, ENTIDAD 1 S.L. ..." El día 20 de septiembre de 2002 se emite informe por el Inspector Jefe de la Unidad Regional de Inspección, dirigido a la Inspectora Regional donde se propone que se acceda al cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 SA En este documento hay un error, que se extiende y se incorpora a las alegaciones de la AEAT y de la Diputación Foral de Bizkaia consistente en determinar la fecha del 6 de agosto de 2002 como día de presentación del modelo 037 de modificación de datos censa-

les. Error que se extiende al Acuerdo del TEAR de 28 de febrero de 2007 (asunto 48-754/05 y ac. 48/822/05) que veremos posteriormente. No obstante de la diligencia de 11 de julio se desprende que la fecha de presentación de la declaración de cambio de domicilio es de 15 de noviembre de 2001. En el informe de 20 de septiembre se hace constar lo siguiente "el señor (nombre y apellidos 2), en su calidad de representante de la sociedad Entidad 1 S.L. manifestó en fecha 11 de julio de 2002, que el inmueble referido se corresponde con un hotel que al día de la fecha se encuentra vacío, sin actividad como tal hotel, careciendo de trabajadores desde noviembre de 2001". Pues bien, en la diligencia citada no aparece esa manifestación.

7. Con anterioridad al planteamiento del conflicto, la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco inició actuaciones inspectoras por comunicación notificada a ENTIDAD 1 S.L. el 21 de marzo de 2003; estas actuaciones inspectoras traen causa de la autorización de 10 de diciembre de 2002 del Director del Departamento de Inspección de la AEAT a una inspectora de la Delegación de Cantabria de la AEAT para que desarrollase actuaciones inspectoras en el ámbito de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco con objeto de regularizar la situación tributaria de ENTIDAD 1 S.L, debiendo tener en cuenta que el procedimiento se inicia tanto a dicha sociedad en sí misma como también contra la misma en su condición de sucesora universal de ENTIDAD 2 SA La tramitación del procedimiento inspector es bastante prolija, pero puede condensarse en los siguientes hechos:

- a) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades (2001) de fecha 2 de diciembre de 2004 y acuerdo de liquidación de 16 de junio de 2005, practicado por la Dependencia Re-

gional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco por un importe de 2.956.954 euros (cuota más intereses) y sanción de 1.963.985 euros (que se tramitó de forma independiente) por la comisión de infracción grave. Tanto el acta (A02-70937703) como la liquidación le fueron dirigidas a ENTIDAD 1 S.L. como sucesora de ENTIDAD 2 SA Frente a dicha liquidación se interpuso recurso de reposición, el 27 de julio de 2005, que fue desestimado mediante resolución de 7 de octubre de 2005. Contra esta resolución desestimatoria se interpuso reclamación económico-administrativa el 4 de noviembre de 2005 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) del País Vasco, desestimada mediante acuerdo de 28 de febrero de 2007.

Frente a dicha resolución -que se pronuncia sobre el fondo del asunto declarando la competencia estatal para la inspección y liquidación del Impuesto sobre Sociedades- se interpuso recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el 13 de abril de 2007; posteriormente el 14 de mayo de 2008 el TEAC acuerda suspender el trámite de la reclamación dado el planteamiento de un conflicto de competencias ante esta Junta Arbitral, con invocación expresa del art. 66.Dos de la Ley del Concierto Económico, para justificar su decisión.

- b) En cuanto al acuerdo de imposición de la sanción derivado de la anterior regularización y por el importe citado, el iter procedimental seguido es similar; con alguna variación en las fechas, se interpone recurso de reposición -desestimado-, se interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco, el cual mediante

resolución de 28 de febrero de 2007, determina que la exacción del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto la potestad sancionadora conexa, corresponde al Estado El 13 de abril de 2007 se interpone recurso de alzada ante el TEAC quien mediante resolución de 14 de mayo de 2008 acuerda suspender la tramitación de la reclamación por idéntico motivo que el señalado anteriormente (planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral).

- c) Acta de disconformidad (A02-70947040) por el Impuesto sobre Sociedades (período impositivo 2001) de fecha 30 de diciembre de 2004 y acuerdo de liquidación de 12 de julio de 2005 practicado por la misma Dependencia y dirigidos a ENTIDAD 1 S.L. (en su calidad de tal y no como sucesora de ENTIDAD 2 SA) por acreditación impropcedente de bases imponibles negativas, con minoración de las mismas en 334.485,39 euros más intereses e imposición de sanción por importe de 49.123,50 euros (con tramitación separada). Frente a dicha liquidación se interpuso el 12 de agosto de 2005 recurso de reposición que fue desestimado el 7 de octubre del mismo año; frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición se interpuso por ENTIDAD 1 S.L. reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco que fue desestimada mediante acuerdo de 28 de febrero de 2007.
- d) El acuerdo de imposición de la sanción (A5173429326) por importe de 49.123,50 euros dictado el 16 de junio de 2005 y notificado el 17 de junio de ese año fue recurrido en reposición el 16 de julio; dicho recurso de reposición fue desestimado el 7 de octubre de 2005; contra la desestimación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País

Vasco, que fue desestimada mediante resolución de 28 de febrero de 2007. Contra dicho acuerdo o resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, quien mediante providencia de 18 de junio de 2008 acuerda oír a las partes y al Ministerio Fiscal "sobre la causa de inadmisibilidad del recurso consistente en la incompetencia de jurisdicción por corresponder ésta a la Junta Arbitral". La Abogacía del Estado presenta escrito señalando la falta de competencia del citado Tribunal una vez constituida y en pleno funcionamiento esta Junta Arbitral; no obstante y a fecha de hoy no se tiene constancia de que el Tribunal Superior de Justicia se haya pronunciado sobre la excepción de inadmisibilidad planteada.

- e) Acta de disconformidad (A02-70937746) por el Impuesto sobre el Valor Añadido (ejercicio 2001) Y subsiguiente acuerdo de liquidación de fecha 16 de junio de 2005 practicados por la misma Dependencia y dirigidos a ENTIDAD 1 S.L. como sucesora de ENTIDAD 2 SA con resultado de cuota 0 euros. Frente a la liquidación se interpuso recurso de reposición el 14 de julio de 2005 que fue desestimado mediante resolución de 7 de octubre de 2005. Tras el agotamiento de la vía administrativa, se presentó recurso en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 2 de abril de 2007, recurso que pende, en la actualidad de resolución.
- f) Acta de disconformidad (A02-71043561) por el Impuesto sobre el Valor Añadido (ejercicio 2001) Y subsiguiente acuerdo de liquidación de fecha 6 de octubre de 2005, practicado por la reiterada Dependencia Regional de Ins-

- pección de la AEAT, dirigidos a ENTIDAD 1 S.L. con un resultado de la liquidación de ingreso por importe de 1.385.754,63 euros, considerándose que el importe ingresado en la Hacienda Foral de Bizkaia tiene el carácter de ingreso a cuenta de la liquidación girada. Tras el agotamiento de la vía administrativa, dicho acto administrativo fue impugnado en sede contenciosa ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 2 de abril de 2007, estando pendiente de resolución. No obstante, el propio Tribunal mediante providencia de 18 de junio de 2008 acuerda oír a las partes y al Ministerio Fiscal "sobre la causa de inadmisibilidad del recurso consistente en la incompetencia de jurisdicción por corresponder ésta a la Junta Arbitral". La Abogacía del Estado presenta escrito señalando la falta de competencia del citado Tribunal una vez constituida y en pleno funcionamiento esta Junta Arbitral; no obstante y a fecha de hoy no se tiene constancia de que el Tribunal Superior de Justicia se haya pronunciado sobre la excepción de inadmisibilidad planteada.
8. Aunque podría haberse subsumido en el punto 7.f) de los antecedentes, cabe resaltar que con fecha 9 de septiembre de 2008 la AEAT ha procedido a solicitar a la Hacienda Foral de Bizkaia el reintegro o remesa del IVA (2001) de ENTIDAD 1 S.L. derivado de la liquidación de 6 de octubre de 2005, no obstante la pendencia judicial y la existencia de conflicto ante la Junta Arbitral.
 9. El 22 de mayo de 2008, el Presidente de la Junta Arbitral, conforme las previsiones del artículo 16.2 del Reglamento de la Junta Arbitral (en adelante, RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, notificó a la AEAT el planteamiento del conflicto, concediéndole el plazo de un mes para que formulase las alegaciones que tuviera por convenientes y proponiendo las pruebas y documentación que estime oportunas.
 10. Con fecha 20 de junio de 2008 el Director General de la AEAT evacua las alegaciones y aporta la documentación que estima pertinente en defensa de sus derechos; procurando sistematizar las alegaciones se resumen en las siguientes:
 - a) Centra el objeto del conflicto en la determinación de la Administración competente para la exacción y comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del IVA del año 2001 de ENTIDAD 1 S.L., considerando que el domicilio fiscal de la entidad, tanto por sí como en su condición de sucesora de ENTIDAD 2 S.A. se encuentra en territorio común y no en territorio vasco, explicando someramente los motivos por los que rechazó tácitamente el requerimiento de inhibición formulado por la Diputación Foral de Bizkaia
 - b) En segundo lugar, plantea como causa de inadmisión total, la extemporaneidad, en base a que el planteamiento del conflicto se produjo el 14 de marzo de 2008. Interpreta la AEAT que el planteamiento del conflicto debe producirse en el plazo de un mes previsto en el artº 13.1 del RJACE y que, ante la ausencia de un régimen transitorio regulador de los plazos de planteamiento de conflictos en supuestos en los que el expediente se ha iniciado con anterioridad a la constitución de la Junta Arbitral (como es el presente supuesto), considera, tras argumentaciones prolijas que no vamos a enumerar en esta relación fáctica, que el día más favorable para computar el plazo de un mes señalado en el citado precepto es el 17 de enero de 2008 (día siguiente al de la publicación en el Bole-

- tin Oficial del Estado del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral), de tal manera que el plazo de un mes debe contarse a partir de dicha fecha. En consecuencia estima que el conflicto se planteó extemporáneamente, ya que el día a quo era el 17 de febrero de 2008.
- c) En tercer lugar señala que "abundando en la inadmisibilidad del presente conflicto se pone en conocimiento de esta Junta Arbitral que en la actualidad las actuaciones objeto del presente conflicto, han sido o están siendo revisadas en vía económico-administrativa y judicial ... ". (pag. 34), señalando la situación procesal en la que se encuentra cada una de las liquidaciones y/o actos administrativos recurridos.
- d) Los siguientes fundamentos de Derecho contenidos en su escrito se circunscriben a basar la competencia de la Administración tributaria estatal para comprobar, inspeccionar y liquidar al contribuyente afectado por los impuestos y períodos impositivos y/o ejercicios señalados en el preámbulo del presente acuerdo y que, en su caso, serán o no objeto de desarrollo en nuestros Fundamentos de Derecho, ya que afectan al fondo del conflicto, habiendo antes de determinar si procede o no entrar en el mismo por razones procesales.
11. De acuerdo con el artº 16.4 del RJACE, el día 22 de septiembre de 2008 el Presidente de la Junta Arbitral notificó la puesta de manifiesto del expediente a las Administraciones tributarias en conflicto así como al interesado, concediéndoles el plazo de un mes (a contar desde la fecha de recepción de la notificación) para formular las alegaciones que estimasen pertinentes.
12. Con fecha de registro de entrada en esta Junta Arbitral el 23 de octubre se presentan las alegaciones por parte de la Diputación Foral de Bizkaia (en concreto por el Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas) alegando, sucintamente, su competencia comprobatoria en base al incumplimiento por parte de la AEAT del artículo 43. Nueve del Concierto Económico de 2002, de tal manera que las actuaciones de la AEAT del País Vasco a partir de 2003 están viciadas ab origine de causa de nulidad de pleno derecho conforme el artº 62 de la Ley 30/1992, al prescindir totalmente del procedimiento legalmente establecido, provocando indefensión para la Diputación Foral de Bizkaia, la cual ha tenido que enterarse (sic) de las actuaciones de la AEAT por las informaciones facilitadas por el obligado tributario, no siendo en consecuencia posible determinar si éste tenía o no su domicilio en dicho territorio foral o en territorio común, dada la falta de comunicación del cambio de domicilio por parte de la Agencia estatal. Junto a ello y como segundo motivo alega que la vía judicial se ha planteado a partir del 2 de abril de 2007, con posterioridad al planteamiento del conflicto por parte de la citada Diputación, resultando por tanto, improcedente, oponer el artº 9 del RJACE y debiendo, en consecuencia, abstenerse el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de conocer del asunto en base a los artículos 65 y siguientes de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico. En cuanto a las actuaciones en vía económico-administrativa recuerda que el TEAC ha acordado suspender las actuaciones hasta tanto no se resuelva el conflicto de competencias planteado ante esta Junta Arbitral.
13. Con fecha de 27 de octubre de 2008 tiene entrada en esta Junta Arbitral escrito firmado por el administrador de ENTIDAD 1 S.L. donde realiza las alegaciones en de-

fensa de su derecho. Tras una enumeración exhaustiva de hechos, en ocasiones irrelevantes para el fondo de este asunto, expone las motivaciones económicas para llevar a cabo la operación (lo cual también es irrelevante para la formación del juicio de esta Junta Arbitral, ya que ésta sólo dirime la Administración competente para el ejercicio de las facultades de comprobación, inspección y liquidación en función del domicilio fiscal), solicita la admisión del conflicto, que se declare expresamente que la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del IVA corresponden a la Diputación Foral de Bizkaia, tanto en el caso de ENTIDAD 2 S.A. como en el de su sucesora ENTIDAD 1 S.L., y se rechacen las pretensiones de la AEAT.

14. Por último, el 29 de octubre de 2008 tiene entrada en esta Junta Arbitral el escrito del Director General de la AEAT donde da por reproducidos los hechos y fundamentos de Derecho a los que hizo referencia la Agencia en el escrito de 20 de junio de 2008 (véase antecedente 12) y enumera las variaciones que en la situación procesal de los actos administrativos dictados por la AEAT se han producido y que han derivado en la suspensión de reclamaciones en los recursos de alzada planteados ante el TEAC en algún caso mientras que en otros han desembocado en la presentación de recursos contencioso-administrativos, explicando la situación de pendencia judicial en que se encuentran, al tiempo que informa (cosa que no había hecho en su primer escrito) de los acuerdos de declaración de responsabilidad solidaria dictados por la Dependencia Regional de Recaudación del País Vasco. Solicita, la inadmisión del conflicto por inexistencia de un escrito de planteamiento del mismo, así como por extemporaneidad del mismo, reproduciendo las alegaciones del escrito de 20 de junio de 2008; con carácter subsidiario que se rechace

la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia declarando que la exacción tanto del Impuesto sobre Sociedades como del IVA respecto del obligado tributario ENTIDAD 1 S.L., tanto por sí como en su calidad de sucesor de ENTIDAD 2, en el año 2001, corresponde al Estado a través de la AEAT; y, más en concreto, especifica que la autoliquidación del cuarto trimestre de 2001 presentada e ingresada en la Diputación Foral de Bizkaia constituye un ingreso indebido, dada la competencia estatal extensible a todo el año 2001 y no sólo a los tres primeros trimestres.

2. La Junta Arbitral dictó en el presente conflicto la resolución R 3/2009, de 28 de enero de 2009, en cuyos Fundamentos de Derecho 3 y siguientes examinamos detenidamente las alegaciones de las partes e interesados en el procedimiento acerca de las consecuencias que para éste se derivaban del párrafo segundo del Reglamento de la Junta Arbitral, según el cual "[e]n ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia". Como conclusión de este análisis mantuvimos en el Fundamento de Derecho 9 que "procede suspender la tramitación del conflicto seguido ante esta Junta Arbitral teniendo en cuenta la pendencia judicial que resulta de las siguientes consideraciones:.

- a) En el caso del IVA 2001 hay pendencia ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de tal manera que no procede entrar en el fondo del asunto, sino declarar la suspensión, tanto en relación con las actas de disconformidad y liquidaciones giradas a ENTIDAD 1 S.L. por sí misma, como a la citada sociedad como sucesora de ENTIDAD 2 SA
- b) En el caso del Impuesto sobre Sociedades, la pendencia judicial resulta de la existencia de un recurso contencio-

so-administrativo contra el acuerdo de imposición de sanción por compensación de bases imponibles negativas interpuesto ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, ya que sólo si la AEAT fuera competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades sería competente para la imposición de sanciones por la comisión de infracciones en este impuesto".

Con este fundamento la Junta Arbitral adoptó el siguiente acuerdo:

"Suspender, hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral, la resolución del expediente 9/2008".

3. El 15 de diciembre de 2009 tuvo entrada en la Junta Arbitral un escrito del Delegado Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco fechado el día anterior en el que comunica a esta Junta que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó autos, de los que acompaña copia, mediante los que acuerda "suspender los autos hasta que la Junta Arbitral resuelva el conflicto de competencias que afecta al recurso".

Dichos autos son los siguientes:

- Auto de 17 de octubre de 2008, dictado en el recurso 606/07, contra acuerdo de 22-02-07 del TEAR del País Vasco desestimatorio de la reclamación contra acuerdo de liquidación en concepto de IVA, ejercicio 2001.
- Auto de 15 de enero de 2009, dictado en el recurso 607/07, contra acuerdo de 28-02-07 del TEAR del País Vasco denegando la solicitud efectuada por la recurrente en la pieza separada de suspensión del expediente 46-754/05.
- Auto de 23 de enero de 2009, dictado en el recurso 608/07, contra acuerdo de

28-02-07 del TEAR del País Vasco contra acuerdo de imposición de sanción dictada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001.

El Delegado Especial de la Agencia en el País Vasco expone que "(entendemos que, con los mencionados autos del TSJPV desaparece el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral".

II.-FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Los Autos del TSJPV mencionados en el Antecedente 3 ponen fin transitoriamente a la pendencia judicial de los respectivos procesos contencioso-administrativos. Por otra parte, esta Junta Arbitral no tiene noticia de que se encuentren sub judice otras controversias en las que se susciten cuestiones que el presente conflicto somete al conocimiento de esta Junta Arbitral. En consecuencia, a la vista de dichos Autos y de la manifestación hecha por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco, procede reanudar la tramitación de este conflicto.

2. Antes de entrar a examinar el fondo del conflicto, es conveniente reiterar la posición adoptada por la Junta en la anterior resolución R 3/2009, dictada el 28 de enero de 2009 en el expediente 9/2008 relativo al presente conflicto, acerca de las otras cuestiones preliminares -distintas de la pendencia judicial- suscitadas por la AEAT, a saber, la falta de planteamiento en forma del conflicto por la Diputación Foral de Bizkaia y la extemporaneidad de este planteamiento. Damos por reproducidos aquí los razonamientos en los que nos fundamos en la citada resolución para rechazar ambas alegaciones. En cuanto a la segunda (la extemporaneidad) cabe añadir que la posición de la Junta Arbitral ha sido sancionada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 22 de Abril de 2010, recurso número 0147/2009, y 13 de abril de 2011, recurso número 540/2008. La

segunda de ellas cita a la anterior y afirma que comparte "el criterio que viene manteniendo la Junta Arbitral respecto a los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución, al no tratarse, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podía ser aplicable el plazo de un mes establecido en el Reglamento, sino de conflictos surgidos con anterioridad, como ocurre en este caso ...". Esta cuestión está, pues, totalmente zanjada.

3. La cuestión de fondo objeto del conflicto consiste en determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001, a cargo del ENTIDAD 1, tanto considerada en sí misma como en su calidad de sucesora por absorción de ENTIDAD 2.

4. El escrito del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 20 de octubre de 2008, titulado "informe de alegaciones", presentado en el trámite de puesta de manifiesto del expediente como alegaciones por el Departamento de Hacienda y Finanzas de esa institución foral, expone (págs. 13 y sigs.) que ENTIDAD 2 tenía su domicilio fiscal en Santander hasta que en fecha 1 de octubre de 2001 eleva a público el cambio de domicilio fiscal a Vizcaya; que el cambio de domicilio se comunica a las dos Administraciones y se inicia el 24 de mayo de 2002 un procedimiento de comprobación de dicho cambio; que el 20 de septiembre de 2002 la Administración del Estado accede al cambio de domicilio.

Argumenta la Diputación Foral de Bizkaia que si la Administración del Estado con el conocimiento de nuevos hechos y la obtención de nuevas pruebas entiende que el domicilio no ha sido cambiado efectivamente, debería haber actuado de acuerdo con el artículo 43.Nueve del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, vigente a partir de 2002. Invoca también la institución foral a

mayor abundamiento el procedimiento de cambio de domicilio fiscal regulado en los artículos 148 y siguientes del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, que entró en vigor el 1 de enero de 2008, así como, con anterioridad a esta fecha, el regulado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades derogado por el citado Reglamento General.

La Diputación Foral de Bizkaia afirma que cuando la Administración del Estado pretende ejercer competencias inspectoras cuyo punto de conexión resulta ser el domicilio fiscal "no puede ejercer dicha competencia inspectora sin que previamente se haya determinado que efectivamente el domicilio debe localizarse en lugar distinto al que el obligado declara y la otra Administración admite, por lo que es indispensable que se promueva por parte de la Administración Estatal el cambio de domicilio de Bizkaia a Santander de acuerdo a lo preceptuado en el Concierto Económico, de forma que la Diputación Foral de Bizkaia pueda comprobar la realidad del domicilio fiscal declarado y pueda alegar lo que estime conveniente".

Señala la Diputación Foral de Bizkaia que con arreglo al artículo 62 de la Ley 30/1992, de 226 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, son nulos los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, y por lo tanto, "las actuaciones inspectoras realizadas para la investigación y comprobación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001 a Entidad 2 SA son nulas de pleno derecho por corresponder a aquella administración competente en virtud al domicilio fiscal, el cual se encuentra en Bizkaia, desde que la propia sociedad así lo entiende y declara, salvo que, de acuerdo al procedimiento establecido al efecto, que es el pactado en el apartado noveno del artículo

43 del Concierto Económico, alguna de las dos administraciones afectadas promueva cambio de domicilio fiscal y efectivamente se resuelva que el domicilio fiscal está en lugar distinto al declarado, de conformidad con ambas administraciones, llegando en último término a decidir sobre el conflicto de domiciliación la Junta Arbitral".

Alega la Diputación Foral que la forma de actuar de la Administración del Estado provoca indefensión a la Diputación Foral de Bizkaia, "que no conoce que se están llevando a cabo dichas actuaciones hasta que el propio contribuyente acaba comunicando a la Diputación Foral de Bizkaia que se está produciendo esta situación".

El citado escrito de la Diputación Foral de Bizkaia de 20 de octubre de 2008 concluye con la formulación de dos alegaciones, la segunda de las cuales se refiere a la cuestión de la prejudicialidad y la primera resume el razonamiento expuesto y termina con el siguiente párrafo, que, en defecto de una petición formal a la Junta Arbitral, cabe considerar como solicitud dirigida a este órgano:

"El actuario entiende que las actuaciones realizadas en virtud de la competencia inspectora ejercida por la Administración del Estado en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001 e Impuesto sobre el Valor Añadido, cuarto trimestre del ejercicio 2001 a ENTIDAD 2 SA, son nulas de pleno derecho".

Una alegación similar se formula por ENTIDAD 1 en su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008 (págs. 26 y sigs.): considera la entidad que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial que invoca, "si la AEAT no ha utilizado los mecanismos legales contenidos en los artículos 39.5 [sic; seguramente quiso citar el 36.5] y 39.6 del Concierto Económico vigente en el momento del cambio de domicilio (Ley 12/1981), y en los artículos 43.6 y 66.2 del Concierto posteriormente vi-

gente en el momento de la inspección (Ley 12/2002), para la AEAT es firme y consentido el hecho de que ENTIDAD 2, S.A. y ENTIDAD 1, S.L. tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, y es inadmisibile cualquier alegación en sentido contrario". En consecuencia, "deben ser declaradas radicalmente nulas todas aquellas actuaciones realizadas por una Administración, cuando la misma no ha acudido ante la Junta Arbitral, para que esta decida sobre la cuestión que es objeto de conflicto".

Más adelante (pág. 30) afirma que "[d]e conformidad con la Ley del Concierto Vasco, si la AEAT en aquel momento inicial de la segunda inspección estaba disconforme con la competencia, que previamente había asumido la Diputación Foral de Bizkaia al liquidar los impuestos oportunos, la única solución que tenía era requerir de inhibición a la Diputación Foral que previamente había asumido la competencia, y si esta última mantenía su postura surgiendo el conflicto, el único medio legal que tenía la AEAT era acudir a la Junta Arbitral, obviamente sin iniciar la inspección, ya que tal actuación estaría vetada por el artículo 66.2 del Concierto vigente en el momento de la misma". Y añade que al no haber seguido este trámite, "para la AEAT es firme y consentida dicha competencia que nunca ha impugnado por el cauce legal; y en consecuencia ahora han de ser desestimados de plano todos sus argumentos sobre su presunta competencia en el presente conflicto".

Alega ENTIDAD 1 (págs. 41 y sigs.) que la AEAT inició el 24 de mayo actuaciones de comprobación del domicilio declarado por ENTIDAD 2, que terminaron con un informe de fecha 20 de septiembre de 2002 en el que se accedía al cambio de domicilio de esta entidad de Santander al País Vasco.

Considera ENTIDAD 1 (pág. 45) que "la AEAT no puede ir ahora contra sus propios actos para señalar un domicilio diferente del que ella misma fijó por acto firme, consentido y

definitivo" y que "si la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco quería anular el acto administrativo de cambio de domicilio que verificó, debió seguir los cauces que al respecto determina la Ley General Tributaria, con el fin de respetar el principio de seguridad jurídica que asiste a todo contribuyente ... " (pág. 57). Se refiere ENTIDAD 1 a los procedimientos de revisión de oficio establecidos en la Ley General Tributaria 230/1963, en particular al de anulación de oficio del artículo 153 y a la declaración de lesividad (cfr. págs. 48 y sigs.).

Por su parte, la AEAT, en su escrito de alegaciones de fecha 19 de junio de 2008 argumenta (pág. 55) que "[l]a conclusión de que el cambio de domicilio fiscal de Entidad 2 fue simulado no puede verse alterada por el informe de cambio de domicilio fiscal emitido con fecha 20 de septiembre de 2002, por la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco, ya que en esta actuación la Inspección se limitó a comprobar la regularidad formal del cambio, dado el ámbito de la actuación, ya que no dispuso de la información suficiente para poder apreciar la verdadera pretensión del cambio de domicilio". Añade que "[d]ado el alcance de esta actuación, entendemos, que la emisión de este informe, en la medida en que con posterioridad puedan conocerse hechos y circunstancias que determinen que el domicilio fiscal se encuentre localizado en lugar distinto al declarado, no impide que puedan ejercitarse las correspondientes competencias por parte de la Administración competente".

Señala el escrito que "[e]n el caso concreto que nos ocupa, se ponen de manifiesto hechos o circunstancias que revelan que el domicilio fiscal estaba en todo caso en Santander, y por tanto no puede vincular a la Administración un informe, que además no crea auténticos derechos en el contribuyente, cuando hechos conocidos por la Administración con posterioridad a la fecha de emisión del informe de cambio de domicilio de-

bido al alcance de estas comprobaciones pone de manifiesto la existencia de una simulación en el cambio de domicilio".

5. Las alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia y de ENTIDAD 1 se resumen en la siguiente tesis: la AEAT infringió el procedimiento de cambio de domicilio fiscal previsto en el Concierto Económico; en consecuencia, el domicilio fiscal de ENTIDAD 2 se encontraba en el lugar declarado por el contribuyente y aceptado por la AEAT, es decir en el País Vasco. Por tanto, en la medida en que el domicilio es el punto de conexión para las potestades de inspección de los impuestos considerados, la AEAT carecía de competencia para realizar actuaciones de comprobación cerca del contribuyente en cuestión, vicio que determina la nulidad de pleno derecho de tales actuaciones.

Se invocan también por ENTIDAD 1 los artículos 39.6 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto) y 66.2 del vigente Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, que disponen que "cuando se suscite el conflicto de competencias las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación ulterior".

Acerca de esta invocación es de señalar, por una parte, que el presente conflicto se planteó el 21 de noviembre de 2005, por lo que el citado precepto no sería aplicable a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del IVA y demás actos conexos, respecto de las cuales se discute la competencia en el presente conflicto, todas las cuales son de fecha anterior a dicho planteamiento.

Por otra parte, es importante tener presente que todos los actos y hechos de los que dimana el presente conflicto sucedieron antes de la constitución efectiva de la Junta Arbitral, que tuvo lugar el 4 de abril de 2008. El Tribunal Supremo, en sus sentencias de 10 de julio de 2008 (recurso 2399/2006) y 6 de mayo

de 2010 (recurso 377512003) ha establecido la doctrina de que la suspensión de las actuaciones ordenada por el artículo 66.Dos CEPV(2002) es una pieza del sistema de solución de conflictos diseñado por el Concierto, cuyo elemento central es la Junta Arbitral, y que, en consecuencia, no era aplicable mientras no se hubiese constituido este órgano.

Volviendo a la tesis de la Diputación Foral de Bizkaia y de ENTIDAD 1 antes resumida, en ella cabe distinguir los dos siguientes aspectos:

- 1) La cuestión de la nulidad de las actuaciones de la AEAT como consecuencia de la no observancia por ésta del procedimiento de cambio de domicilio fiscal.
- 2) Si dicha infracción del procedimiento determina que quede definitivamente fijado el domicilio fiscal declarado por el contribuyente.

Ad 1). Con respecto a la cuestión de la nulidad, tenemos que afirmar que no entra dentro de las competencias de esta Junta Arbitral, definidas en los artículos 66.Uno CEPV(2002) y 3 RJACE, declarar la nulidad de actos administrativos. En conflictos como el presente, en los que se debate sobre la competencia para el ejercicio de determinadas potestades, la función de esta Junta Arbitral se ciñe a determinar cuál de las Administraciones en conflicto es la competente. La depuración de las consecuencias que se deriven de tal determinación para los actos administrativos dictados por dichas Administraciones incumbe a otras instancias, señaladamente a los Tribunales contencioso-administrativos. En consecuencia, hemos de rechazar la pretensión que parece formular la Diputación Foral de Bizkaia de que declaremos la nulidad de las actuaciones de la AEAT que, en su opinión, están afectadas del vicio de nulidad. Esta cuestión, insistimos, no es ni

puede ser objeto del presente conflicto, que hemos definido en el anterior Fundamento de Derecho 3.

Ad 2). Con respecto a la cuestión de si el hecho indudable de que la AEAT no siguiera el procedimiento de cambio de domicilio obliga a mantener el resultante de la declaración censal presentada por la entidad y prejuzga la solución a esta cuestión, la respuesta debe ser negativa. También esta cuestión está afectada, aunque sea de manera colateral, por el hecho de que cuando la AEAT realizó las actuaciones que originaron el conflicto la Junta Arbitral, aunque prevista y regulada en el Concierto Económico, no se hallaba constituida y en funcionamiento, situación que ha perturbado profundamente la solución de los conflictos que inevitablemente surgían mientras se mantuvo.

Ciertamente, la lealtad institucional hubiera exigido que la AEAT promoviese el cambio de domicilio fiscal del contribuyente frente a la Diputación Foral de Bizkaia, y no resultan plenamente satisfactorias las alegaciones aducidas por aquélla para justificar la omisión de este procedimiento. Ahora bien, la investigación sobre este domicilio era de hecho inseparable de la emprendida por la Agencia acerca de la situación tributaria de ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 respecto a los impuestos considerados; actuaciones de comprobación que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo antes citada, la AEAT no estaba obligada a suspender, en ausencia de la Junta Arbitral en funcionamiento, ni siquiera después del planteamiento formal de un conflicto de competencias. Con más razón cuando éste fuese posterior a tales actuaciones, como sucede en el presente caso.

Por otra parte, el procedimiento de cambio de domicilio establecido tanto por el Concierto de 1981, artículo 36.Cinco, como, más detalladamente, por el vigente de 2002, artículo 43, apartados Seis y Nueve, desarrollados ahora por el Reglamento de la Junta

Arbitral, desemboca, en caso de desacuerdo entre las dos Administraciones, en el sometimiento del conflicto a la Junta Arbitral. Esta es precisamente la situación en la que se encuentra el presente conflicto. Una vez planteado y, tras la constitución de la Junta Arbitral, admitido a trámite por ésta, el conflicto competencial, que encierra el relativo al domicilio fiscal de los contribuyentes afectados por él, se plantea ex novo ante dicha Junta y la Diputación Foral de Bizkaia no debió fiar la defensa de su postura a argumentos de carácter procesal sino hacer alegaciones sobre los aspectos materiales de la controversia, algo a lo que renunció.

Las consideraciones precedentes nos llevan también a rechazar el argumento de ENTIDAD 1 basado en la eficacia vinculante para la AEAT del informe de la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco de 20 de septiembre de 2002: no sólo es sumamente dudosa tal eficacia sino que el debate sobre ella pierde todo sentido una vez que el conflicto se encuentra sometido a la decisión de la Junta Arbitral en los términos expuestos.

6. El presente conflicto debe resolverse, por tanto, aplicando las normas materiales del Concierto Económico sobre la distribución entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia de las competencias sobre el Impuesto sobre Sociedades y el IVA. Y puesto que el ejercicio cuestionado es 2001 tales normas son las del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (CEPV), en la redacción aplicable a dicho ejercicio.

Dichas normas son las siguientes:

I. Impuesto sobre Sociedades

Artículo 17. Normativa aplicable.

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, y un tributo concertado de normativa común en los demás casos.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. Sin embargo, las entidades que teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realicen en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 Y 20 siguientes, quedarán sometidas a la normativa del Estado.

(...)

Artículo 18. Exacción del Impuesto.

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Uno. Corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

- a) Los que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 500 millones de pesetas.
- b) Los que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 500 millones de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

(...)

Cuatro. A los efectos de lo dispuesto en los apartados anteriores, en el supuesto de inicio en el ejercicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en dicho ejercicio.

Si el ejercicio de inicio de la actividad fuese inferior a un año, para el cómputo de la cifra anterior las operaciones realizadas se elevarán al año.

Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio del inicio de la actividad.

Cinco. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Artículo 20. Lugar de realización de las operaciones.

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes.

(...)

5.º Las entregas de bienes inmuebles, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

(...)

Artículo 22. Inspección.

(Redactado por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

La Inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

1.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la Inspección de los Tributos de cada una de ellas.

2.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizará la situación tributaria del sujeto pasivo, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a cada una de las Administraciones competentes.

2.º Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio vas-

co, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

En el caso de que el sujeto pasivo realice en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 Y 20 anteriores, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

(...)

II. Impuesto sobre el Valor Añadido

Artículo 28. Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(Redactado por Ley 38/1997, de 4 de agosto)

La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia se ajustará a 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.

(...)

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 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.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

Cuatro. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cinco. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes.

(...)

b) Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes entregados estén situados en territorio vasco.

(...)

B) Prestaciones de servicios.

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

(...)

7. Según la AEAT, el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el ejercicio 2001 excedió de 500 millones de pesetas y la totalidad de dichas operaciones se realizó en territorio común, concretamente en Cantabria, por lo que en relación con el Impuesto sobre Sociedades le era aplicable en dicho ejercicio la normativa del Estado (art. 17.Dos CEPV) y la Administración estatal era competente para la exacción de dicho impuesto (art. 18.Uno CEPV) y para su inspección (art. 22, 1a CEPV), y respecto del IVA, su exacción correspondía también a la Administración del Estado (art. 28.Uno CEPV).

El cómputo por la AEAT del volumen de operaciones se funda en los siguientes argumentos (extractados de las págs. 44 y sigs. del escrito de alegaciones de 19 de junio de 2008):

- o El ejercicio 2001 es el primer año en que ENTIDAD 1 realiza actividad por lo que el volumen de operaciones obtenido en dicho año inicial es el que ha

de tomarse en consideración (arts. 18. Cuatro y 28. Tres CEPV).

- o La actividad que se inicia en el ejercicio 2001 es una actividad inmobiliaria, al modificarse el objeto social de ENTIDAD 1 en escritura de 6/8/2001 y realizar como únicas operaciones en el ejercicio la venta de un inmueble en Santander, por importe de 1.497.600.000 pesetas, y la prestación de servicios de gestión inmobiliaria por importe de 7.400.000 pesetas, lo que arroja un volumen total de 1.505 millones de pesetas. Dichas operaciones están documentadas respectivamente mediante las facturas emitidas números 1/2001 Y 2/2001 (figuran en el expediente anexo al escrito de la AEAT, folios 490 y 491).
- o Todas las operaciones se realizaron en territorio común, concretamente en Cantabria, como resulta de las citadas facturas 1/2001 (-entrega de bien inmueble- arts. 20.A),5º y 28.Cinco, A), b) CEPV) y 2/2001 (- prestación de servicios directamente relacionados con bienes inmuebles- arts. 20, B), 2º Y 28. Cinco, B), 2º CEPV).
- o Las entregas de bienes por importe de 11.489,12 Euros declaradas por ENTIDAD 1 en el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2001 son operaciones de ENTIDAD 2, sociedad absorbida realizadas por cuenta de ENTIDAD 1 a efectos contables, de acuerdo con la normativa mercantil, si bien la fiscal sólo considera aplicable esta regla cuando lo es el régimen especial de fusiones en el Impuesto sobre Sociedades.

A juicio de la AEAT, las anteriores consideraciones hacen irrelevante el domicilio fiscal de ENTIDAD 1.

El escrito de alegaciones de la AEAT de 19 de junio de 2008 (págs. 46 y sigs.) añade a las referidas consideraciones las que en síntesis se exponen a continuación:

- o El inmueble adquirido a ENTIDAD 2 y transmitido a Entidad 3, S.A. no tiene la consideración de inmovilizado, afirmación que, a su vez, se funda en los siguientes argumentos:
 - Se adquiere y se vende en un corto periodo de tiempo (inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de fusión el 28/11/2001 y escrituración de la transmisión del inmueble el 3/12/2001).
 - El Plan General de Contabilidad (se refiere al aprobado por RD 1643/1990, de 20 de diciembre, aunque la misma definición se contiene en el vigente, aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre) establecía que el Grupo 2 ("Inmovilizado") "comprende los elementos de patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa", mientras que de las definiciones de las cuentas de existencias del Grupo 3 se desprende que estas son aquellos elementos destinados a la venta, con o sin transformación.
 - Las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, Orden de 28 de diciembre de 1994, en sus normas de valoración 3a y 5a establecen que un inmueble cuyo destino previsto sea el uso propio o la explotación en arrendamiento pertenecerá al inmovilizado material y si, por el contrario, el destino previsto del mismo es la venta, estaremos ante una exis-

tencia perteneciente al activo circulante. Por lo tanto, la calificación de un elemento patrimonial como inmovilizado o existencia depende de su destino económico. En el caso del inmueble adquirido a Entidad 2 su destino económico no es otro que su transmisión a una inmobiliaria para su transformación en edificio de viviendas.

- o El concepto de volumen de operaciones aparece definido en los artículos 18. Cinco y 28.Tres CEPV; no es aplicable a efectos del Concerto Económico el concepto de volumen de operaciones recogido en el artículo 121.Uno, párrafo segundo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, según el cual "en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo periodo por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida". Señala la AEAT que esta aplicación es propugnada por el representante de ENTIDAD 1 acumulando los volúmenes de operaciones de Entidad 1, S.L. y Entidad 2, S.A. en el año 2000.

El argumento del representante de ENTIDAD 1 que se pretende rebatir con el razonamiento anterior parece ser el esgrimido por el representante de esta entidad en sus alegaciones en el procedimiento subsiguiente a las actas de disconformidad en el Impuesto sobre Sociedades y recogido en los respectivos acuerdos de liquidación. Estos acuerdos están incluidos en el expe-

diente remitido a la Junta Arbitral por la Diputación Foral de Bizkaia. Así, en el de fecha 12/07/2005, relativo al acta número 70947040, se recoge (pág. 16) la siguiente alegación del representante de ENTIDAD 1:

"Con respecto a la sucesión de Entidad 1, S.L. en todos los derechos, obligaciones y circunstancias de ENTIDAD 2, S.A. considera que, si tal y como estima la actuario Entidad 1, S.L. ha sucedido a ENTIDAD 2, S.A. de forma universal con motivo de su fusión por absorción, entonces también deberá sucederle en el inicio de la actividad y en el volumen de operaciones de ENTIDAD 2, S.A. en el ejercicio 2000, habiendo sido el volumen de operaciones de dicha entidad en el referido año de 89.111.845 pts."

- o Rechaza también la AEAT la afirmación de ENTIDAD 1 de que la transmisión del inmueble es una operación inmobiliaria no habitual y por ello no estaría comprendida en el concepto de volumen de operaciones definido en el artículo 28.Tres, párrafo tercero CEPV como el importe de las contraprestaciones obtenido por el sujeto pasivo "en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice". La AEAT funda este rechazo en la naturaleza inmobiliaria de la actividad de ENTIDAD 1 y la calificación del inmueble como existencias.

La Diputación Foral de Bizkaia acepta la tesis de la AEAT con relación a ENTIDAD 1: después de transcribir en su escrito de alegaciones de fecha 20 de octubre de 2008 los preceptos pertinentes del Concierto Económico de 1981 relativos al Impuesto sobre Sociedades afirma lo siguiente (pág. 6):

"De acuerdo a los artículos transcritos, en relación a Entidad 1 Arquitectura y Gestión, S.L., teniendo en cuenta que el ejercicio de inicio de su actividad es el ejercicio 2001, que el volumen de operaciones realizado en dicho ejercicio es superior a 3 millones de euros y que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se entienden realizadas en su totalidad en Santander, la normativa aplicable, la competencia inspectora así como la exacción del impuesto corresponde a la Administración Estatal".

Seguidamente el citado escrito transcribe las normas del Concierto Económico de 1981 relativas al IVA, llegando a idéntica conclusión (pág. 8).

8. En su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008, ENTIDAD 1 sostiene frente a la AEAT que su volumen de operaciones en 2001 no excedía de 500 millones de pesetas. En su opinión, para determinar este volumen hay que tener en cuenta la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo artículo 121. Tres dispone, en la redacción aplicable, que "[p]ara la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes: 10) Las entregas ocasionales de bienes inmuebles", norma idéntica a la contenida en el artículo 121.Tres de la LIVA.

El carácter ocasional de la entrega del inmueble se basa, según ENTIDAD 1 (págs. 77 y sigs.) en que dicho inmueble tenía la naturaleza de activo fijo material, tanto en sede de ENTIDAD 2 como en sede de ENTIDAD 1 tras la fusión por absorción; nunca existió la compra de un bien destinado a su venta como desarrollo de una actividad inmobiliaria; su venta originó un resultado extraordinario o excepcional, contabilizado como tal y declarado en este concepto en el Impuesto sobre Sociedades.

El Fundamento de Derecho 4° (págs. 59 y sigs.) del citado escrito de ENTIDAD 1, que lleva por rúbrica "Naturaleza del patrimonio adquirido por Entidad 1, S.L., tras la absorción de Entidad 2, S.A.", está dedicado a rebatir la tesis de la AEAT de que el inmueble en cuestión no tiene el carácter de inmovilizado, tesis que, como ha quedado indicado en el anterior Fundamento de Derecho 7, tiene como argumento central que el destino económico previsto del inmueble, es decir, la finalidad para la que fue adquirido, era su venta.

ENTIDAD 1 afirma (pág. 62) que su propósito respecto al inmueble adquirido en la fusión era "reformularlo y continuar su explotación hotelera", pero que "para conseguir su rentabilidad era necesaria una importante reforma", que describe. Sin embargo, un informe de los Servicios Jurídicos Municipales del Ayuntamiento de Santander sostuvo que no eran posibles los cambios estructurales del edificio previstos y que la Ordenanza aplicable al inmueble era la Residencial, en lugar de la Hotelera. Dice ENTIDAD 1 que este informe, "que implicaba importantes impedimentos que hacían inviable la idea de explotación hotelera original, motivó la consiguiente zozobra y el temor a una pérdida sustancial de la importantísima inversión efectuada en la adquisición de la totalidad de las acciones de ENTIDAD 2, S.A. Por este motivo ENTIDAD 1, S.L. se vio obligada en aferrarse a una oferta de compra realizada por ENTIDAD 3, S.A. ". Estas consideraciones se reiteran en lo esencial en las páginas 82 y siguientes del escrito de alegaciones de ENTIDAD 1.

Considera ENTIDAD 1 (pág. 65) que "[e]s totalmente equivocado el tratamiento de venta a corto plazo que se pretende dar a la transmisión del inmueble, al considerar que el mismo se adquiere el 28/11/2001 y se transmite el 03/12/2001, debido a que el inmueble con motivo de la sucesión universal a que dio lugar la fusión en el patrimonio de ENTIDAD 2, SA nos debemos remontar hasta el año 1988, año en que se aporta en el acto fundacional

a ENTIDAD 2, S.A., para ver el origen del mismo y siempre mantenido como inmovilizado material".

Argumenta después ENTIDAD 1 (págs. 67 y sigs.) que el inmueble ha tenido siempre la consideración de inmovilizado en la contabilidad de ENTIDAD 2, calificación que se mantuvo en la de aquella entidad. Esto último es coherente, a su juicio, con la naturaleza de fusión impropia de la operación en virtud de la cual dicha entidad adquirió en bloque, por sucesión universal, el patrimonio de ENTIDAD 2, lo cual implica que se continúa la misma actividad, pero en una sociedad distinta. En virtud de estas consideraciones, la entidad concluye (pág. 69) que "los activos que recibe ENTIDAD 1, S.L. con motivo de la fusión se transmiten en la situación en que se encontraban en ENTIDAD 2, S.A. y que la calificación contable que el inmueble aportado en el momento de la constitución de esta última (el Hotel ---- ----) tenía en la absorbida como inmovilizado material en atención a su afectación a la actividad de "Hotel cafetería-restaurante" se traslada a la absorbente. Tal efecto ha de reconocerse por exigirlo el principio de sucesión universal. ...".

9. De acuerdo con el artículo 18.Cinco CEPV, el volumen de operaciones comprende "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad" y más explícitamente, según el artículo 28.Tres CEPV, "las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice". Carece, pues, de relevancia el carácter ocasional o no de la venta planteado por el contribuyente, o que, como se razona seguidamente, la operación forma indudablemente parte de las actividades empresariales del contribuyente.

Del expediente resultan los siguientes hechos relevantes para determinar el destino atribuido por ENTIDAD 1 al bien inmueble:

1) Condiciones resolutorias establecidas en [a escritura de 6 de agosto de 2001 de compraventa de las acciones de ENTIDAD 2. Son, en síntesis, las siguientes:

- Hallarse a 30/11/2001 libre de cargas la finca "Hotel ---- ----", siendo de cuenta de Entidad 2 la cancelación del préstamo hipotecario pendiente.
- Haber extinguido a 30/11/2001 Entidad 2 la totalidad de las relaciones laborales de su plantilla, siendo de su cuenta la liquidación y abono de todas las obligaciones.
- Renunciar la administradora única de Entidad 2 a su cargo a 30/11/2001, en el mismo acto en que se proceda al pago del precio aplazado en la compra de las acciones.
- Asumir los vendedores con carácter solidario la obligación de cancelar y liquidar a 30/11/2001 todos los pasivos de cualquier naturaleza que existan en Entidad 2 como consecuencia de su actividad empresarial.

El contrato incluye también una cláusula en virtud de la cual "se autoriza por la sociedad compradora a que los vendedores de los títulos valores objeto del presente contrato de compra-venta, puedan vender todos aquellos bienes muebles y objetos de cualquier naturaleza que existen en el inmueble que constituye el Hotel ---- ----, sin que dicha autorización alcance a ningún tipo de las instalaciones de toda naturaleza que se contienen en el inmueble y que son utilizadas en la actividad hotelera que se desarrolla en su seno".

El 20 de diciembre de 2001 la administradora única de Entidad 2 declaró haber cumplido todas las condiciones y con la misma fecha Cruz Roja Española

certifica haber recibido en donación el mobiliario del Hotel ---- ---- (folios 332 a 335 del expediente anejo al escrito de la AEAT).

- 2) La compradora del inmueble, Entidad 3, SA, realizaba el 2 de octubre de 2001, es decir, dos meses antes de la compra, gestiones encaminadas a la obtención de licencia de obras de "rehabilitación y adaptación de edificio hotelero para uso vivienda". Figura en el expediente (folio 493 del anexo al escrito de alegaciones de la AEAT) copia de una solicitud de tales obras con esa fecha dirigida por la mencionada entidad al Ayuntamiento de Santander. Figura también (folio 494) la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, de fecha 24 de octubre de 2001, a cargo de la referida entidad, por la obra mencionada.
- 3) El pago de la mayor parte del precio de las participaciones de ENTIDAD 2 adquiridas por ENTIDAD 1 (1.170.988.000 pesetas del total de 1.321.008.00 pesetas) se aplaza sin intereses hasta el 30 de noviembre de 2001 y se realiza el 7 de diciembre de este año, con el dinero recibido de Entidad 3, S.A. En pago de la compra del inmueble esta entidad entrega a ENTIDAD 1 el 3 de diciembre de 2001, fecha de la escritura de compraventa, un cheque bancario por importe de 1.185.000.000 pesetas, que se abona en cuenta el día siguiente. ENTIDAD 1 no concertó ningún préstamo u otra operación de financiación con vistas al pago de la cantidad aplazada.
- 4) Existencia de una vinculación entre ENTIDAD 1 e Entidad 3, SA (págs. 34 y siguiente del escrito de la AEAT de 19 de junio de 2008) a través de (Nombre y apellidos 3), administrador solidario de ENTIDAD 1 y administrador único de Puertas del Sardinero, S.L. Este último

nombramiento es revocado por acuerdos sociales elevados a escritura pública el 22 de julio de 1994 (folios 509 y siguientes del expediente anexo al citado escrito de la AEAT), nombrándose consejeros, junto con otras personas, a (Nombre y apellidos 3) y a (Nombre y apellidos 4), administrador único de Entidad 3, S.A. Figura también en el expediente (folios 514 y sig.) una nota del Registro Mercantil de Cantabria expedida el 19/9/2002, en la que se indica el carácter unipersonal de la sociedad Puerta del Sardinero, S.L., siendo su socio único Entidad 3, SA y que se encuentra depositado un proyecto de fusión con fecha 24/7/1998.

La AEAT pone además de manifiesto en su escrito citado la existencia de una vinculación entre (Nombre y apellidos 5), esposa del Sr. (Apellido 3), con el Sr. (Apellido 4), administrador de Entidad 3, S.A. a través de la entidad Entidad 4, S.L., de la que ambos son consejeros.

Por otra parte, en el informe de disconformidad de 2 de diciembre de 2004, relativo al acta A02-70937703 por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, de ENTIDAD 1 en su condición de sucesor universal de ENTIDAD 2 (folios VII Y sigs. del expediente anejo al escrito de la AEAT), se indica (pág. 7) lo siguiente: "Entidad 3 opera con habitualidad con uno de los administradores solidarios y socio de Entidad 1, el Sr. Apellidos 3. De las promociones y negocios iniciados por Entidad 3 durante los ejercicios 1998 a 2001 hay que señalar que en todos ha intervenido el Sr. citado", y enumera seguidamente las aludidas operaciones inmobiliarias.

A estos hechos opone ENTIDAD 1 en su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008 los siguientes argumentos:

- Niega la entidad (pág. 80) la existencia de contactos con Entidad 3, S.A. con vistas a la venta del inmueble con el argumento de que "[n]o se sostiene de ningún modo lo afirmado, por el mero hecho de que ENTIDAD 1, S.L. es imposible que transmita el inmueble que se reseña hasta tanto no ostente su propiedad, la cual correspondía a la entidad mercantil ENTIDAD 2, SA"
- Aduce también (pág. 82) que "se quieren sacar conclusiones equivocadas del hecho de que ENTIDAD 3, SA hubiera solicitado al Ayuntamiento de Santander, con fecha 24 de octubre de 2001, licencia de obras para rehabilitar y adaptar el edificio hotelero, fecha anterior a producirse la fusión y venta del inmueble". Reitera a continuación que el fin inicial de la adquisición de éste fue el de reformarlo y continuar con su explotación hotelera, pero que los obstáculos que se opusieron a este propósito -a los que se añade ahora uno nuevo: "que lo que suponíamos propiedad era en realidad una concesión de costas, lo que motivó recelo del Registrador de inscribirlo como propiedad absoluta"- indujeron a ENTIDAD 1 a aceptar la oferta de compra de Entidad 3, SA y concluye (pág. 84):

"Por tanto, ENTIDAD 1, S.L. nunca ha estado en connivencia con la empresa ENTIDAD 3, S.A., como expresan las alegaciones de la AEAT. Nunca hemos financiado a dicha empresa el proyecto de rehabilitación del inmueble, sino que la empresa ha hecho suyo el proyecto nuestro, modificándolo y devolviéndonos el dinero adelantado de ENTIDAD 1, S.L. Nunca la empresa ENTIDAD 3, S.A. ha tenido en su poder documento alguno que acredite que tenía algún tipo de acuerdo, o de opción o de obligación con ENTIDAD 1, S.L., antes del

otorgamiento del documento público de venta del inmueble de 3 de diciembre de 2001. No sabemos, por tanto, cómo pudo según la Agencia Tributaria, solicitar licencia de obra en el mes de Octubre de 2001, sin ser los propietarios del inmueble, y si lo hizo, no somos responsables, y por tanto, ajenos a las gestiones realizadas ante los Servicios Urbanísticos del Ayuntamiento de Santander, por la empresa Entidad 3, S.A. o por otras empresas que estando interesadas en la compra del inmueble en cuestión, cuando lícitamente evacuaron las consultas correspondientes a tal fin".

Los hechos anteriores, cuya eficacia probatoria no resulta desvirtuada por las alegaciones del contribuyente que se acaban de exponer, ponen de manifiesto que el propósito perseguido por ENTIDAD 1 desde el momento de la adquisición del inmueble por la absorción de ENTIDAD 2 era su venta a Inmobiliaria Soto mar, SA por lo que la calificación contable correcta de dicho inmueble en el patrimonio de ENTIDAD 1 no era la de inmovilizado sino la de existencias.

A la vista de tales hechos no resulta convincente la alegación de ENTIDAD 1 expuesta en el precedente Fundamento de Derecho, en el sentido de que su propósito inicial de continuar con la actividad hotelera fue modificado posteriormente en vista de las circunstancias, que obligaron a la entidad a acogerse a una oferta de Entidad 3. Es de mencionar que esta explicación no coincide totalmente con la que, según el informe de disconformidad antes citado (pág. 30), dio ENTIDAD 1 a la Inspección de la AEAT:

"El representante ante la Inspección de la sociedad absorbida ha manifestado verbalmente que la operación de fusión se realizó con la intención de que la sociedad absorbente llevara a cabo la rehabilitación y promoción de viviendas en

el edificio, y que dicha actividad se desarrollara en Bilbao por entender que podrían existir mejores condiciones de mercado, razón por la cual tiene lugar el traslado de la operación al País Vasco y la intermediación de una sociedad vasca, Entidad 1. Si bien recibe con posterioridad una oferta de compra de un tercero, Entidad 3, y ante la posibilidad de que existirían problemas con la licencia de conversión del edificio en viviendas, decide venderlo".

Por otra parte, el objeto social de ENTIDAD 1, que en su constitución, por escritura de 22 de marzo de 1999, era "la prestación de servicios profesionales relacionados con la arquitectura, mediante la contratación, en su caso, de las personas con la debida titulación", tras su modificación, por escritura de 6 de agosto de 2001, pasó a ser la realización de las siguientes actividades:

- "La explotación de hoteles y servicios anejos relacionados con la hostelería, tales como cafetería y restaurante.
- Promoción y construcción por cuenta propia o de terceros de toda clase de edificaciones y obras, incluyendo la rehabilitación de bienes inmuebles para cualquier tipo de uso.
- Compra-venta de todo tipo de bienes inmuebles y su arrendamiento o explotación de cualquier forma, así como servicios de intermediación en la compra de los mismos.
- Prestación de servicios de asesoramiento y gestión inmobiliaria.
- Promoción de empresas inmobiliarias y empresas de explotación de hoteles y servicios anejos, de objeto análogo o idéntico a cualquier de las actividades anteriores, tomando participaciones o

efectuando inversiones de cualquier especie en las mismas".

En vista del objeto social de ENTIDAD 1 así definido, en el que predominan las actividades inmobiliarias y se incluye, en concreto, la compraventa de inmuebles, no cabe duda de que la venta del edificio del Hotel ---- era una actividad ordinaria de dicha sociedad, que formaba parte de sus actividades empresariales, y que, por tanto, no puede ser calificada de "entrega ocasional de bienes inmuebles", en el sentido del artículo 121.Tres, 1º LIVA. A esta conclusión no se opone, como es obvio, el carácter singular de la venta.

Por consiguiente, de conformidad con los artículos 18.Cinco y 28.Tres del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, el importe de la venta del hotel debe incluirse en el volumen de operaciones realizado por ENTIDAD 1 en el ejercicio 2001, el cual, por tanto, excedió en dicho ejercicio, primero de su actividad, de 500 millones de pesetas.

Por lo demás, no cabe sostener que en virtud de la absorción de ENTIDAD 2 por ENTIDAD 1 el volumen de operaciones de ésta que hay que tomar en consideración es el obtenido por aquélla en 2000, ejercicio en el que ENTIDAD 1 había permanecido inactiva y al que no alcanzó la retroacción contable de la fusión. Semejante tesis no encuentra apoyo en el artículo 121.Uno LIVA.

Dado que el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el año 2001 excedió de 500 millones de pesetas, y teniendo en cuenta además que la totalidad de las operaciones de dicha entidad se realizaron en territorio común, es forzoso concluir, respecto al Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1, ejercicio 2001, que la normativa aplicable era la estatal (art. 17.Dos CEPV) y que correspondían a la Administración del Estado las competencias para la exacción (art. 18.00s CEPV) y la inspección (art. 22.10 CEPV) de dicho impuesto. Asimismo, que la Administración

competente para la exacción del IVA, ejercicio 2001, a cargo de dicha entidad, era la del Estado (art. 28.Uno CEPV).

10. Por lo que respecta a ENTIDAD 2, no se discute que en 2000 su volumen de operaciones fue inferior a 500 millones de pesetas. El volumen declarado en el Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio fue de 89.111.845 pesetas (escrito de alegaciones de ENTIDAD 1 de fecha 24 de octubre de 2008, pág. 46).

Por tanto, la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades corresponde a la Administración en cuyo territorio radique el domicilio fiscal del obligado tributario (art. 18.Uno, a) CEPV) y a esta misma Administración le compete la inspección (art. 22.10 CEPV). La misma regla rige respecto a la exacción del IVA (art. 28.Tres CEPV).

A su vez, el artículo 36.Cuatro CEPV, redactado por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, disponía lo siguiente:

"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".

Pues bien, la AEAT, sostiene en su escrito de alegaciones de 19 de junio de 2008 (págs. 53 Y sigs.) que el domicilio fiscal de ENTIDAD 2 en el año 2001 estaba localizado en Santander, tesis que apoya en los argumentos principales que resumimos seguidamente:

- El Concierto de 1981 debe interpretarse a la luz de lo dispuesto en el artículo 43.0cho del Concierto aprobado por Ley 12/2002, que es del siguiente tenor:

"Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad". En el presente caso, afirma la AEAT, ENTIDAD 2 primero cesó en su actividad ordinaria y después cambió de domicilio.

- La conclusión de que el cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 fue simulado no puede verse alterada por el informe sobre el cambio de domicilio fiscal emitido con fecha 20 de septiembre de 2002 por la Inspección Regional de la AEAT del País Vasco.

- Con posterioridad al citado informe y como consecuencia de las actuaciones de comprobación desarrolladas cerca de ENTIDAD 2 se pusieron de manifiesto nuevos hechos que, a juicio de la AEAT confirman que el domicilio de dicha entidad se encontraba en Santander en el año 2001. Tales hechos son en síntesis los siguientes:

- o ENTIDAD 2 era ya el 6 de agosto de 2001, fecha de la escritura de compraventa de sus acciones por ENTIDAD 1, una sociedad tenedora de inmuebles de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.
- o En el piso nº 2 de la C/AAA xx, domicilio social al que declaró ENTIDAD 2 trasladarse, no se localizó a ninguna persona relacionada con esta entidad. El portero de la finca manifestó que toda la correspondencia se remitía a la Asesoría AAAi. Uno de los teléfonos de esta Asesoría coincide con el teléfono de contacto de ENTIDAD 2.

- o Telefónica informa que todos los teléfonos a nombre de ENTIDAD 2 corresponden a teléfonos de Cantabria. ENTIDAD 2 no tenía teléfono contratado en Bilbao.

- o El cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 se produce ante la Diputación Foral de Bizkaia con fecha 15/11/2001 de una forma apresurada ante la fusión documentada en escritura pública de 19 de noviembre de 2001 y se comunica a la AEAT el 6 de agosto de 2002.

- o El poder de disposición sobre el edificio (hotel) de ENTIDAD 2 se produjo con anterioridad al cambio de domicilio social y fiscal, ya que el octubre de 2001 la entidad adquirente del inmueble, Entidad 3 S.A. se encontraba tramitando la licencia en el Ayuntamiento de Santander para la rehabilitación y conversión del inmueble en viviendas.

- Remite además el citado escrito de alegaciones a los hechos relatados en las páginas 20 y siguientes del informe de fecha 2 de diciembre de 2004, ampliatorio al acta levantada a ENTIDAD 1 en su condición de sucesor universal de ENTIDAD 2, en relación con el Impuesto sobre Sociedades. Según la AEAT, estos hechos acreditan que la dirección efectiva de ENTIDAD 1 estaba en 2001 en Santander, y añade que "[a]1 ser Entidad 1 la sociedad absorbente de Entidad 2, estos hechos vienen a reforzar que la dirección efectiva de ambas entidades se encontraba en Santander y que su única finalidad era la de transmitir un inmueble eludiendo la tributación derivada de esta operación".

11. La Diputación Foral de Bizkaia afirma con relación a ENTIDAD 2 que teniendo en cuenta que el volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior, es decir, en el ejercicio 2000, es inferior a 3 millones de euros, la competencia para exaccionar e inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades corresponde a la Administración donde se localice su domicilio fiscal (pág. 6 de su escrito de alegaciones de 20 de octubre de 2008), y la misma tesis sostiene con relación al IVA (ibidem, pág. 8). Como hemos mencionado en el Fundamento de Derecho 4, la Hacienda Foral de Bizkaia sostiene la validez del domicilio fiscal declarado por el contribuyente, que considera debe prevalecer frente a las actuaciones de la AEAT con infracción del procedimiento de cambio de domicilio, pero no aduce ningún argumento material sobre la realidad de dicho domicilio declarado.

12. En su escrito de alegaciones de 24 de octubre de 2008, página 55, ENTIDAD 1 se refiere a la afirmación del escrito de la AEAT referida en el precedente Fundamento de Derecho, en la que se alude a hechos posteriores a informe de 20 de septiembre de 2002 que, en opinión de la Agencia, ponen de manifiesto el carácter simulado del cambio de domicilio y a los ocho puntos en que la Administración estatal resume tales nuevos hechos. ENTIDAD 1 hace la siguiente afirmación: "En relación a estos ocho puntos, a los que no vamos a dar respuesta individualmente, queremos resaltar que los mismos constituyen en muchos casos manifestaciones tendenciosas y que para llegar a una conclusión tan trascendental para los intereses del contribuyente por parte de los Servicios de Inspección de la AEAT, se deben emplear necesariamente medios mucho más seguros de forma que es exigible a la Administración algo más que meras conjeturas o sospechas, como las que en muchos casos se relatan en los mencionados ocho puntos (páginas 56 y 57 Alegaciones ante la Junta Arbitral)".

Sin embargo, "como muestra de lo expresado anteriormente", el contribuyente sí refuta de manera detenida la afirmación de la AEAT de que el cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 2 se comunica a la Agencia Tributaria el 6 de agosto de 2002, con posterioridad a la fecha de la escritura de fusión, en lugar de la fecha correcta, el 15 de noviembre de 2001, el mismo día en que el cambio se comunica a la Hacienda Foral, como se indica en el informe anejo al acta de disconformidad sobre el IVA levantada a ENTIDAD 1 en calidad de sucesor de ENTIDAD 2.

13. Respecto a los argumentos de la AEAT para demostrar que el domicilio de ENTIDAD 2 no estaba en Bilbao sino en Santander, no compartimos, en primer lugar, el que pretende aplicar el artículo 43.0cho del Concerto Económico de 2002. Dicha entidad presentó el 1 de octubre de 2001 declaración censal comunicando el cese en la actividad hotelera ante la AEAT de Cantabria y de su contabilidad resulta que realizó sus últimas ventas en octubre de 2001 (escrito de alegaciones de la AEAT de 19 de junio de 2008). El 15 de noviembre de 2001 ENTIDAD 2 presentó declaración censal relativa al cambio de domicilio a Bilbao tanto a la AEAT como a la Hacienda Foral de Bizkaia (y no el 6 de agosto de 2002, como se indica en el citado escrito de la AEAT). Sin embargo, cualquiera que sea el valor indiciario que pueda atribuirse a esta secuencia de actuaciones respecto a la realidad del cambio de domicilio, no es posible concluir que de ella pueda extraerse directamente la invalidez de este cambio y trasladar la carga de la prueba a la otra Administración, lo cual requeriría la vigencia de una presunción legal como la establecida por la citada norma del Concerto de 2002, que no es aplicable a los hechos que están en la base de este conflicto.

No obstante, a partir de la adquisición por ENTIDAD 1 de todas las acciones de ENTIDAD 2, que tiene lugar el 6 de agosto de 2001, Y obviamente tras la absorción de esta entidad

por aquélla, el 28 de noviembre de 2001, la determinación del domicilio fiscal de ENTIDAD 2 resulta inseparable de la del domicilio fiscal de ENTIDAD 1. En consecuencia, está justificada la remisión que, como mencionamos en el anterior Fundamento de Derecho 10, hace la AEAT a los hechos relatados en las páginas 20, 21 Y 22 del informe ampliatorio al acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades levantada a ENTIDAD 1 en su calidad de sucesora de ENTIDAD 2, los cuales demostrarían, según la AEAT, que la sede de dirección efectiva de ENTIDAD 1 estaba en el año 2001 en Santander.

Los referidos indicios resultan de actuaciones de investigación realizadas por el Servicio de Vigilancia Aduanera expuestas detalladamente en el Hecho Undécimo y de otras actuaciones referidas en los Hechos Duodécimo, Decimotercero y Decimocuarto del citado informe, y están relatados también en el escrito de alegaciones de la AEAT, págs. 16 Y sigs. Dichos indicios son sumamente prolijos, pero pueden resumirse de la manera siguiente:

- ENTIDAD 1 no realiza actividad alguna hasta agosto de 2001 y en el inicio de su actividad fija su domicilio social en Bilbao, C/AAA xx, 50. Como domicilio fiscal aparece declarado en julio de 2002 el de calle AAA, xx, 2º [declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2001 (escrito de alegaciones de la AEAT, pág. 16)]. En este domicilio no existe [ocal ni oficina abierta al público de la entidad, como resulta de los siguientes hechos:
 - o No hay contrato de arrendamiento legal, al no estar concertado con el propietario del local sino con un arrendatario sin derecho a subarrendarlo, Entidad 5, S.L., vinculado a los representantes de ENTIDAD 1 en Bilbao;
 - o El portero sube la correspondencia al piso 5º, donde se encuentra la Asesoría Fiscal Rubí, S.L., cuyo titular ostenta la representación de ENTIDAD 1 ante la Administración Fiscal del País Vasco. En esta asesoría está domiciliada General Media, S.L.;
 - o En los intentos de notificación realizados por la AEAT en distintas fechas no se ha encontrado a nadie en el piso 2º, habiéndose notificado en el 5º;
 - o ENTIDAD 1 sólo tiene un empleado a tiempo parcial retribuido con 867,56 Euros en 2001;
 - o No tiene consumo telefónico en la línea instalada a su nombre en esa oficina, pues las facturas de teléfono domiciliadas en el BBVA ascienden a 33.000 pesetas en el año 2001, incluido el coste del alta de la línea, por 21.000.
- "No se desarrolla actividad alguna en Bilbao, porque en las fechas en que parecen intentar abrir allí una oficina, transcurridos más de dos meses desde la compra de Entidad 1, el hotel que constituyen todo su activo ya lo han vendido a un tercero". Se refiere la actuario a las actuaciones de la compradora, Entidad 3, S.A. tendentes a la rehabilitación del inmueble.
- La dirección de los negocios y gestión de la actividad se realiza en Santander porque:
 - o El administrador solidario, Sr. Apellidos 3, señala como domicilio de remisión de la correspondencia de la cuenta del BSCH desde la que realiza su actividad, el de la calle BBB nº xx, de Santander;

- o En el teléfono móvil que aparece en las facturas emitidas por ENTIDAD 1 contesta las llamadas una persona que indica que el domicilio de esta entidad se encuentra en la dirección mencionada de Santander;
 - o Un Agente Tributario comprueba que en el portal de dicha dirección existe un cartel con el nombre de dicha empresa, que desaparece en visitas posteriores al inicio del procedimiento inspector;
 - o Las operaciones financieras derivadas de los contratos objeto de la actividad de la entidad se realizan desde la cuenta abierta en el BSCH, oficina de Santander. La cuenta abierta en el BBVA en Bilbao no se utiliza más que para el abono del teléfono instalado en Bilbao y el pago de los servicios de gestoría a la Asesoría Fiscal Rubí, por importes mínimos en comparación con los retribuidos por asesoría en Santander;
 - o La asesoría jurídica y fiscal se encomienda a un bufete en Santander;
 - o La operación de venta del inmueble se realiza en Santander, siendo todas las personas físicas comparecientes residentes en Santander; o Los contratos de préstamo celebrados también lo son con personas residentes en Santander;
 - o Los socios y administradores residen en Santander, pese al que el Sr. Apellidos 3 declare tener su domicilio fiscal en Madrid, si bien residen en Santander su esposa e hijo, teniendo él también su residencia habitual en Santander, como resulta de las investigaciones realizadas por el Servicio de Vigilancia Aduanera y de sus propias manifestaciones ante otras personas: bancos, asesoría fiscal, notarios;
 - o Los teléfonos de contacto que ENTIDAD 1 indica a sus clientes, en sus facturas, ante la AEAT del País Vasco y ante el banco son móviles y corresponden al administrador, Sr. Apellidos 3, y a su hijo, quienes residen en Santander.
- 14.** En su escrito de alegaciones de fecha 24 de octubre de 2008, páginas 32 y siguientes ENTIDAD 1 aduce los siguientes hechos en relación con la sede de gestión administrativa y gestión de los negocios de esta sociedad y de ENTIDAD 2, que se resumen a continuación:
- Entidad 1, S.L.:
- La totalidad de las facturas recibidas y emitidas desde su constitución expresan nítidamente que el domicilio de la entidad está en Vizcaya;
 - Todas las declaraciones tributarias han sido presentadas a la Diputación Foral de Bizkaia, conteniendo que su domicilio se encontraba en dicho territorio;
 - La sociedad desde su fundación tiene formuladas y depositadas sus cuentas anuales en el Registro Mercantil de Vizcaya;
 - Desde el 1 de septiembre de 2001 la sociedad dispone de una oficina o dependencia arrendada, ubicada en la segunda planta de la calle AAA número xx de Bilbao, donde se verifica la contratación general de la entidad;

- En dicha oficina se lleva la contabilidad de modo permanente y se conservan los correspondientes justificantes y antecedentes;
 - En dicha oficina existe desde septiembre de 2001 una placa exterior que anuncia a la mercantil ENTIDAD 1, S.L.;
 - El 23 de noviembre de 2001 se inscribió a la sociedad en la Tesorería General de la Seguridad Social de Vizcaya y en la misma fecha se procedió a tramitar las coberturas ante la mutua Vizcaya Industrial;
 - El 19 de noviembre de 2001 se formalizó contrato de trabajo indefinido con la trabajadora (nombre y apellidos 1), con domicilio en Getxo, al que siguieron otros;
 - El 11 de octubre de 2001 ENTIDAD 1 se dio de alta en el IAE en el Ayuntamiento de Bilbao;
 - El 4 de noviembre de 2001 se dio de alta con la Compañía Telefónica, constando como domicilio el de la calle AAA xx, 2º dcha.;
 - En el domicilio social y fiscal se notifican habitualmente todo tipo de requerimientos y resoluciones de las Administraciones Públicas;
 - Toda la correspondencia se recibe y conserva en su domicilio fiscal;
 - Las cuentas bancarias de la sociedad están domiciliadas en su domicilio fiscal;
 - En todos los documentos públicos otorgados siempre ha constado como domicilio el de Vizcaya y los que así lo requieren se hallan inscritos en el Registro Mercantil de Vizcaya;
 - La escritura fundacional y la de modificación de su objeto social, cese y nombramiento del órgano de administración y cambio del domicilio social están otorgadas ante notarios con residencia en Bilbao;
 - La Junta extraordinaria por la que cesan los administradores solidarios y se nombra administrador único se celebró con fecha 23 de diciembre de 2003 en el domicilio social y fiscal de la sociedad, calle AAA xx de Bilbao;
 - Con fecha 6 de agosto de 2001 se otorgó ante un notario de Bilbao la escritura pública de compraventa de la totalidad de las acciones de ENTIDAD 2;
 - El proyecto de absorción de ENTIDAD 2 se depositó en el Registro Mercantil de Vizcaya;
 - Todos los anuncios previos al otorgamiento de la escritura de fusión se publicaron en prensa de Vizcaya;
 - La escritura de fusión por absorción fue otorgada ante el mismo notario de Bilbao;
 - Todas las Juntas Generales de socios han tenido lugar en Vizcaya en el domicilio de la sociedad;
 - La sociedad sigue activa después del ejercicio 2001.
- Entidad 2. S.A.:
- Todas las facturas emitidas y recibidas desde el traslado del domicilio social y fiscal reseñan como tal Bilbao, en concreto, calle AAA número xx;
 - Desde el 1 de septiembre de 2001, hasta su extinción, se ha compartido la oficina arrendada por ENTIDAD 1, des-

de donde se ha verificado la contratación general de la entidad;

- En dicha oficina se ha llevado la contabilidad de la sociedad y se conservan los justificantes y antecedentes de las operaciones;
- Los libros oficiales de comercio están legalizados en el Registro Mercantil de Vizcaya;
- El proyecto de fusión por absorción por ENTIDAD 1 se inscribió en el Registro Mercantil de Vizcaya;
- El proyecto de fusión se aprueba en el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 2, calle AAA xx;
- La escritura de fusión se otorgó ante un notario de Bilbao;
- Las notificaciones de los distintos actos del procedimiento de comprobación y del procedimiento sancionador se notificaron en el domicilio social y fiscal.

Tras exponer los hechos que acabamos de resumir, ENTIDAD 1 alega en síntesis que el traslado del domicilio fiscal de ENTIDAD 2 de Santander a Bilbao fue objeto de comprobación por la AEAT, que no lo rectificó ni promovió su cambio ante la Diputación Foral de Bizkaia. El Fundamento de Derecho Tercero del escrito se destina a exponer las actuaciones de comprobación de la declaración censal de cambio de domicilio presentada por ENTIDAD 2 que terminaron con el informe de 20 de septiembre de 2002, repetidamente citado, cuya eficacia vinculante para la Administración del Estado defiende el contribuyente con los argumentos que fueron referidos en el anterior Fundamento de Derecho 4.

El Fundamento de Derecho Sexto del escrito de alegaciones de ENTIDAD 1, páginas 79 y sigs. lleva por rúbrica "Réplica a los supuestos hechos probados que se contienen en la

alegación tercera, realizada por la Dirección General de Tributos [sic] ante esa Junta Arbitral, y ciertas manifestaciones plasmadas en los antecedentes de hecho". Los argumentos contenidos en este Fundamento de Derecho se refieren, por un lado, al análisis que realiza la AEAT del significado económico de las operaciones realizadas a través de ENTIDAD 1 y, por otro, a los indicios alegados por la AEAT sobre el domicilio de ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2.

Estos últimos son los siguientes:

- [S]e quieren sacar conclusiones sin fundamento alguno por el hecho de que la entidad tuviera abierta una cuenta en el Banco de Santander, en una sucursal de la ciudad de Santander, cuestionándose igualmente ciertos movimientos de dicha cuenta. Lo primero que hay que aclarar en este sentido es que como la propia Agencia Tributaria en sus alegaciones reconoce, el contrato de apertura llevado a cabo por ENTIDAD 1, S.L. fija como domicilio de la misma la calle AAA xx-5° de Bilbao. El hecho de que para el envío de la correspondencia se fije una plaza de Santander y el teléfono móvil de contacto sea [el de] uno de sus Administradores Solidarios, no tiene ninguna trascendencia a los efectos de la competencia que le corresponde dirimir a la Junta Arbitral, pues es lógico que un Administrador Solidario de una entidad mercantil dé a la entidad bancaria el domicilio de correspondencia y el teléfono móvil que más cómodo le resulte por muchos motivos que en la práctica se dan en la vida empresarial, y que no por eso desvirtúan en absoluto el domicilio de la Sociedad titular de la cuenta corriente".
- Alega también (pág. 89) que las investigaciones realizadas por agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera tienen lugar en el año 2003, "por lo que las

mismas carecen de total validez para probar situaciones que afectan a competencias en materia tributaria, para la exacción de los impuestos objeto de comprobación que se devengaron en el año 2001".

- Respecto al contrato de arrendamiento de la oficina en la calle AAA xx de Bilbao y al hecho de que el arrendador fuese, a su vez, arrendatario sin facultad de subarriendo, alega el escrito (pág. 90) que "la mercantil que represento actuó siempre de buena fe y, por tanto, nunca podría verse perjudicada por supuestas anomalías con quien suscribió el contrato. En este sentido hay que recordar que quien está legitimado para impugnar el contrato es el propietario del inmueble, y no la Agencia Tributaria, y a pesar del largo tiempo transcurrido, no lo ha llevado a cabo, lo que confirma que el mismo está ajustado a derecho".
- Finalmente, observa el escrito (pág. 90) respecto de los movimientos de las dos cuentas con las que opera ENTIDAD 1 que la AEAT hace énfasis en los correspondientes a la cuenta del Banco de Santander, dedicando 8 líneas a la cuenta abierta en el BBVA, sucursal de la c/CCC zz de Bilbao, y añade "[l]as descripciones que se hacen de los movimientos de la cuenta seguida por la Sociedad con el Banco de Santander tratan de dar la apariencia de irregulares o sospechosas, cuando nada hay que ocultar sobre movimientos lícitos de fondos bancarios por la mercantil expresada".

15. La valoración conjunta de los indicios de la sede de gestión administrativa y dirección de los negocios de ENTIDAD 1 lleva a la conclusión de que dicha sede no se encontraba en Bilbao sino en Santander desde el 6 de agosto de 2001, fecha de la adquisición por

tres personas físicas residentes en Santander de la totalidad de las participaciones representativas de su capital, del nombramiento de dos de ellas como nuevos administradores solidarios y del traslado de su domicilio a la calle AAA xx. A igual conclusión se llega con relación a ENTIDAD 2 desde el traslado de su domicilio social a Bilbao, también a la calle AAA xx, el 1 de octubre de 2001, hasta su extinción por absorción el 28 de noviembre de 2001.

La virtualidad probatoria de los indicios aportados por la AEAT no se contrarresta por los aducidos por ENTIDAD 1, en su gran mayoría de carácter puramente formal ni por las críticas formuladas por éste a algunos de los hechos presentados por la Agencia Tributaria.

En conclusión, debemos declarar, en vista de lo dispuesto en el artículo 36.Cinco del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 y de ENTIDAD 2 se encontraba en Santander en los periodos antes indicados.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la exacción y la inspección del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2001, respecto de Entidad 1, S.L. (CIF -----), tanto en sí misma como en su calidad de sucesora por absorción de ENTIDAD 2, SA (CIF -----) corresponde a la Administración del Estado.

En ejecución de la presente resolución la Diputación Foral de Bizkaia transferirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe correspondiente al 4º trimestre del IVA ingresado en su Hacienda por el obligado tributario.

Resolución R 19/2011 Expediente 43/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de julio de 2011

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

ACUERDO

sobre el conflicto de competencias de carácter automático planteado por la Xunta de Galicia frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa acerca de la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D. (Nombre y Apellidos 1) (DNI ---), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 41/2008.

1. ANTECEDENTES

1. D. (Nombre y Apellidos 1) falleció en el Hospital Comarcal de Vilamartín de Valdeorras (Ourense) el 11 de abril de 2004.

El 25 de junio de 1996 D. Manuel y su esposa Dª (Nombre y Apellidos 2) (DNI ----) presentaron a la Administración de la AEAT del Barco de Valdeorras (Ourense) un escrito registrado de entrada el día 27 (figura en el expediente como Doc. nº 2 anexo al escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa, al que más adelante se hará referencia), en el que dicen lo siguiente:

- Que hasta el 10-6-96 ambos cónyuges tenían fijado su domicilio fiscal en Villamartín de Valdeorras, calle AAA, nn.
- Que a partir de 10-6-96 han trasladado su domicilio fiscal a BBB, mm, Zarautz (Guipúzcoa).

- Que la presente manifestación se formula a los efectos previstos en el artículo 45.2 de la Ley General Tributaria.

Es de señalar que en el encabezamiento del mencionado escrito los declarantes afirman que su domicilio está en la calle de AAA, ññ, ya que este dato ha dado lugar a una cierta controversia en el presente conflicto.

2. El 26 de julio de 2004 la esposa del causante, Dª (Nombre y Apellidos 2), y el hijo de ambos, D. (Nombre y Apellidos 3) (DNI. ----), presentaron autoliquidación del Impuesto de Sucesiones ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, según consta en certificación del Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Dirección General de Política Fiscal y Financiera de dicho Departamento, que figura como Doc. 2 en el expediente (sin foliar) anejo al escrito de planteamiento del conflicto, al que también se hará referencia seguidamente.

En la citada certificación se indica también que D. (Nombre y Apellidos 1) ha presentado ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa declaración del IRPF correspondiente a los ejercicios 1999 a 2004, ambos inclusive, y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a los ejercicios 1999 a 2003, ambos inclusive.

El aludido escrito de planteamiento del conflicto menciona que los obligados tributarios aportaron la citada certificación y fotocopias de algunas de las declaraciones a las que esta se refiere, pero no la del Impuesto sobre Sucesiones, "a pesar de haber sido requerida varias veces por los servicios de Inspección".

3. El escrito de planteamiento de la Xunta de Galicia afirma que el rendimiento del Impuesto [sobre Sucesiones] fue reclamado al Departamento de Hacienda y Finanzas de la

Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 9 de junio de 2008 obteniendo una contestación negativa por medio de escrito que tuvo entrada el día 11 de agosto de 2008.

4. Mediante escrito de fecha 9 de septiembre de 2008 la Dirección Xeral de Tributos de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia planteó el presente conflicto. Dicho escrito fue remitido a la Junta Arbitral mediante oficio de la Directora General de Tributos, de fecha 11 de septiembre, en el que figura un sello de Correos con igual fecha y el de registro de entrada en esta Junta el 12 de septiembre de 2008. En el escrito de planteamiento la Xunta de Galicia tras formular las alegaciones en las que funda su pretensión solicita de la Junta Arbitral que declare la competencia de la Comunidad Autónoma de Galicia, se entiende en el asunto objeto de la controversia.

5. La Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante escrito del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de fecha 3 de noviembre de 2008, que tuvo entrada en esta Junta el siguiente día 4. Sobre la base de las aducidas, la Diputación solicita de la Junta que se declare su competencia para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones correspondiente a la herencia de D. (Nombre y Apellidos 1).

6. Evacuados los trámites reglamentarios y puesto de manifiesto el expediente a las partes e interesados, comparecieron la Diputación Foral de Gipuzkoa, la Xunta de Galicia y el representante de D. (Nombre y Apellidos 3). La primera, en su escrito de fecha 11 de junio de 2009, registrado el día 12, se limita a ratificar los argumentos expuestos en el escrito de alegaciones de fecha 3 de noviembre de 2008. La Xunta de Galicia formuló alegaciones por medio de escrito de fecha 1 de julio de 2009, que entró en esta Junta el día 6, como conclusión de las cuales afirma que "esta Comunidad Autónoma entiende sufi-

cientemente probada la residencia habitual del causante y su cónyuge en Galicia a los efectos de su competencia para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento del causante en Vilamartín de Valdeorras (Ourense)".

D. (Nombre y Apellidos 3) formuló sus alegaciones mediante escrito de fecha 15 de junio de 2009, registrado en esta Junta el día 17, que termina con la petición a la Junta de que acuerde:

"Con carácter principal, inadmitir el conflicto de competencia planteado por la Xunta de Galicia por haber requerido ésta de inhibición a la Diputación Foral de Gipuzkoa de forma extemporánea y por no haber acreditado que el planteamiento del conflicto se haya presentado dentro del plazo reglamentario.

"Con carácter subsidiario a la solicitud anterior, no tener en cuenta la documentación aportada por la Xunta de Galicia relativa a su historial clínico y tras el análisis del resto de las pruebas aportadas por cada parte, acuerde la competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones del causante, D. (Nombre y Apellidos 1), por haber residido habitualmente en Zarautz, calle BBB, mm, en el año anterior a su fallecimiento".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Con carácter preliminar es necesario examinar las alegaciones de inadmisibilidad formuladas por D. (Nombre y Apellidos 3).

La primera de ellas se refiere al incumplimiento por la Xunta de Galicia del plazo para requerir de inhibición a la Diputación Foral de Gipuzkoa, que el artículo 13.1 RJACE. Según el Sr. (Apellidos 3), "la Xunta de Galicia tuvo conocimiento del acto que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el

Concierto Económico (presentación de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones de D. (Nombre y Apellidos 1) ante la Diputación Foral de Guipúzcoa) el día 31 de octubre de 2007, fecha en la que mi representante, el Sr. (Apellido 4), entregó al Servicio de Inspección de la Xunta de Galicia el certificado expedido por la Diputación Foral de Guipúzcoa acreditativo de haber presentado la referida autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones el día 26 de julio de 2004". Arguye el Sr. (Apellidos 3) que habiendo entrado en vigor el Reglamento de la Junta Arbitral el 17 de enero de 2008, "el requerimiento de inhibición debió formularse como máximo el día 28 de febrero de 2008 o, en el mejor de los casos, el día 17 de marzo de 2008, por lo que habiéndose producido el mismo el día 10 de junio de 2008 ello debe conllevar la inadmisión del conflicto.

No podemos compartir la opinión del Sr. (Apellidos 3) por la sencilla razón de que la presentación de la autoliquidación no constituye un acto de la Diputación Foral de Gipuzkoa que suponga el ejercicio de potestades que pudieran infringir el Concierto Económico. El primer acto de la secuencia que formaliza el conflicto es la reclamación por la Xunta de Galicia a la Hacienda Foral de Gipuzkoa "del rendimiento del Impuesto", es decir, de la cantidad ingresada en virtud de la autoliquidación, que tuvo lugar el 9 de junio de 2008, reclamación que fue seguida por la contestación negativa de ésta, que tuvo entrada en la Xunta el 11 de agosto de 2008.

La segunda alegación de extemporaneidad formulada por el Sr. (Apellidos 3) es el incumplimiento por la Xunta de Galicia del plazo de un mes para el planteamiento del conflicto, establecido en el artículo 13.2 RJACE. Sostiene, en efecto, dicho interesado "que de los documentos aportados por la Xunta en ningún caso puede quedar acreditado que el escrito de ratificación en su competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa [sic] lo recibiera la Xunta de Galicia el

día 11 de agosto de 2008, puesto que para su acreditación ha remitido a la Junta Arbitral el propio escrito de ratificación de la Diputación Foral de Gipuzkoa con un sello de entrada en la Xunta de Galicia ilegible y que, en forma alguna, puede acreditar esta circunstancia". Realiza a continuación el interesado una prolija comparación entre la legibilidad de los sellos de entrada y salida de los diversos documentos cruzados entre ambas Administraciones, de la que resultaría que el único sello ilegible sería el mencionado sello de entrada en la Xunta del escrito de ratificación en su competencia de la Diputación Foral. Concluye el interesado su alegación en los siguientes términos:

"Por todo ello y salvo que la Xunta de Galicia acredite a la Junta Arbitral, de forma suficiente, que recibió el escrito de ratificación de competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa el día 11 de agosto de 2008 y no en una fecha anterior, a juicio de esta parte el planteamiento del conflicto no debe ser admitido por la Junta Arbitral por ser extemporáneo conforme a lo previsto en el artículo 13, párrafo segundo, del referido Real Decreto".

Tampoco podemos aceptar esta alegación, que entraña una apenas velada acusación de falsedad a la Xunta de Galicia. Si bien es cierto que el sello de entrada en la Xunta del escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa no es todo lo nítido que hubiera sido deseable, si se examina con atención puede leerse la fecha de 11 de agosto de 2008. Cualquier duda al respecto queda disipada por la manifestación del escrito de planteamiento de que esta es la fecha de recepción del escrito de la Diputación, a la que ésta no se ha opuesto. No incumbe a la Xunta la carga de la prueba de la veracidad de esta fecha, sino a quien la alega la de su falsedad, no suficientemente demostrada con los vagos indicios aducidos por el interesado.

3. Entrando en el fondo del conflicto, el objeto de éste es determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D. (Nombre y Apellidos 1), ocurrido el 11 de abril de 2004.

Las normas del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que es necesario aplicar para resolver el presente conflicto son las siguientes:

Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

a) En las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

(...)

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.0 2 del Estatuto de Autonomía.

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.

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:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

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

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. 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 y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

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

(..)

4. En su escrito de planteamiento, la Xunta de Galicia sostiene que la residencia habitual de D. (Nombre y Apellidos 1) a la fecha del deceso se encontraba en Galicia, afirmación que basa en los siguientes indicios:

- Lugar de empadronamiento: Adjunta al escrito certificado de empadronamiento en el que se indica que D. (Nombre y Apellidos 1) vivía en C/AAA, número 51, Vilamartin de Valdeorras (San Xurxo), Ourense. En él se hacen constar también las siguientes alteraciones padronales: Alta por renovación padronal 01-05-1996, Baja por defunción, 11-04-2004.
- Titularidad de tarjeta sanitaria: El causante era titular de una tarjeta sanitaria del Servicio Gallego de Salud, en la que se señala como domicilio habitual la C/AAA, nº 58, Vilamartin de Valdeorras, Ourense.
- Historial sanitario: el escrito de planteamiento incluye determinada información extraída de un informe remitido por el SERGAS de la que resulta que el causante recibió tratamiento en diversos centros sanitarios de Galicia en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2003 y el 11 de abril de 2004.

Según certificación del Servizo Galego de Saúde (SERGAS) el causante tenía médico de cabecera asignado en Vilamartin de Valdeorras (Ourense) hasta el momento de su fallecimiento y figuraba como pensionista titular de tarjeta sanitaria.

- Oficio de la Guardia Civil: El Puesto de A Rua de la Guardia Civil en oficio de 13 de marzo de 2008 manifiesta que "se ha tenido conocimiento por parte de Dª (Nombre y Apellidos 2), esposa del menado, la cual nos participa que residía

circunstancialmente en las localidades de Zarauz (San Sebastián) calle BBB, mm, y Vilamartin de Valdeorras (Ourense), C/AAA, nº 58".

- DNI: En el DNI del cónyuge y del hijo figura como domicilio Vilamartin de Valdeorras. El DNI de la viuda fue renovado el 25-10-01 sin que se modificase la dirección de residencia habitual.

Por otra parte, la Xunta se refiere a los siguientes justificantes aportados por los obligados tributarios como justificantes de que la residencia habitual del causante se encontraba en el País Vasco:

- Certificación de la Hacienda Foral de Gipuzkoa relativa a las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio presentadas a dicha Administración, y de la autoliquidación del Impuesto sobre las Sucesiones, como ya se ha indicado en los Antecedentes. La Xunta de Galicia señala que "[a]portan fotocopias de algunas de estas declaraciones, no la del Impuesto sobre Sucesiones a pesar de haber sido requerida varias veces por los Servicios de Inspección".
- La adquisición en escritura pública de 7 de junio de 1996 del inmueble en calle BBB, mm, en Zarautz (Gipuzkoa). Analiza a continuación el escrito los consumos de luz y gas realizados en dicho inmueble.

Finalmente, el escrito de la Xunta alega que el lugar donde radica el principal centro de intereses del causante estaba en la Comunidad Autónoma de Galicia, donde se encontraba la totalidad de su patrimonio personal y empresarial, "con la única excepción ya mencionada del inmueble adquirido en Zarautz con el objeto de fijar allí su domicilio fiscal". A continuación analiza el referido patrimonio.

5. Antes de examinar los argumentos aducidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa y por D. (Nombre y Apellidos 3) en sustento de su posición contraria a la de la Xunta de Galicia, es necesario tomar en consideración la alegación tanto de aquélla como de éste acerca de la validez de los indicios extraídos del historial sanitario de D. (Nombre y Apellidos 1).

Alega la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de fecha 3 de noviembre de 2008 que en la copia de la historia clínica del causante facilitada por el SERGAS, que figura en la documentación aneja al escrito de planteamiento, se contienen datos personales especialmente protegidos de acuerdo con los artículos 7 a 10 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD).

En el escrito de remisión de la historia clínica se indica que dicha remisión tiene lugar a los efectos del artículo 11.1 y 11.2.d) LOPD. El primero de los citados preceptos dispone que los datos de carácter personal "sólo podrán ser comunicados a un tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado"; el segundo dispone que tal consentimiento no será preciso cuando la comunicación tenga por destinatario al Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los Jueces o Tribunales o el Tribunal de Cuentas o a las Instituciones autonómicas con funciones análogas al Defensor del Pueblo o al Tribunal de Cuentas. La Diputación Foral de Gipuzkoa señala que entre estos destinatarios no se encuentra la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia.

Concluye la Diputación que si la información proporcionada a la Hacienda de Galicia vulnera el derecho a la intimidad del causante y de sus herederos resultaría aplicable lo dispuesto en los artículos 80.1 LRJ-PAC y 287 LEC. Prescindiendo ahora de estudiar la aplicabilidad en este ámbito del segundo de los

citados preceptos, es indudable, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 RJACE, la del primero de ellos, a tenor del cual, "los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho". Y es claro que no es admisible en Derecho una prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental.

El representante de D. (Nombre y Apellidos 3), tras citar abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a la intimidad, transcribe el artículo 19 de la Ley 3/2001, de 28 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Galicia, reguladora del consentimiento informado y de la historia clínica de los pacientes, relativo al acceso a la historia clínica, en la redacción dada por la Ley 3/2005, de 7 de marzo, y sin más análisis afirma que "[p]uede concluirse, por tanto, que de la regulación legal reproducida anteriormente, el acceso que ha tenido la Xunta de Galicia al historial clínico del causante debe reputarse como una intromisión ilegítima al derecho a la intimidad del mismo y, por ende, de sus herederos, recogido en el artículo 18.1 de nuestra Constitución".

Añade el interesado que además de ilegítima la intromisión es desproporcionada puesto que existían medidas menos gravosas para conseguir el fin perseguido. Opina, en efecto, que "la Xunta de Galicia, sin necesidad de solicitar el acceso al historial clínico del causante, podría haber obtenido la información de los días en los que el causante fue atendido u hospitalizado en Hospitales o Centros de Salud adscritos al Servicio de Salud Gallego (Sergas), al igual que obtuvo otros datos tales como la asignación de médico de cabecera y los relativos a su tarjeta sanitaria", Solicita, por ello, de la Junta Arbitral "que resuelva el presente expediente con el conjunto de elementos presentes en el expediente, debiéndose excluir los informes médicos y demás documentos relativos a los datos contenidos

en el mismo cuya presencia vulneran [sic] el derecho a la intimidad del causante y sus herederos previsto en el artículo 18.1 de la Constitución".

En su escrito de alegaciones de fecha 1 de julio de 2009 la Xunta de Galicia sostiene que el escrito de remisión del SERGAS invocaba por error el artículo 11.2, d) LOPD cuando en realidad se refería al 11.2, a), el cual permite la comunicación de datos sin consentimiento del interesado "cuando la cesión está autorizada en una ley". Tal autorización se encontraría en el presente caso en el artículo 94 LGT, cuyo apartado 1 ordena a:

"[l]as autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones".

Por otra parte, el apartado 5 del mismo artículo dispone que

"[l]a cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este

ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal".

Tenemos que dar la razón a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a D. (Nombre y Apellidos 3). La Xunta, en su escrito de 1 de julio de 2009 afirma que en virtud del requerimiento de información dirigido por la Consellería de Facenda al SERGAS, éste "nos remitió un listado que comprendía los días en que el causante estuvo hospitalizado en Galicia (24 días corresponden al año inmediatamente anterior a su fallecimiento)". No figura en el expediente el aludido requerimiento, pero si el oficio de remisión del SERGAS, en el que, traducido al castellano, se indica literalmente que "según solicitud hecha desde ese Servicio de Inspección se adjunta copia de la Historia Clínica del paciente D. (Nombre y Apellidos 1), con n° S.S. --/----; la remisión tiene lugar a efectos del artículo 11.1 y 11.2.d) de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su documentación contiene datos especialmente protegidos tal como determinan los artículos 7 y 10 de la misma".

Efectivamente, en el expediente figura la que parece ser la historia clínica íntegra del causante, cuya contemplación pone claramente de manifiesto que su comunicación constituye una grosera vulneración del derecho a la intimidad de esa persona.

Figura también en el expediente un documento con el epígrafe "Hospital Comarcal Valdeorras. Listado de episodios de un paciente", relativo a D. (Nombre y Apellidos 1). La relación que contiene este documento no se limita a reseñar la fecha de la atención o estancia y el centro sanitario, sino que indica también las dolencias padecidas por el paciente y las pruebas a que éste fue sometido, datos cubiertos indudablemente por el derecho a la intimidad.

En el expediente se incluye asimismo un "informe sobre el historial sanitario del causante" elaborado por el Servicio de Inspección de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia, en el que se resumen los días de hospitalización del causante en el año anterior a su fallecimiento y se añade que "[e]fectuando este análisis en todo el historial del causante, se observa que ... ". Es decir, que las conclusiones de la Inspección de la Xunta se basan en el examen sin restricciones del historial sanitario del causante.

Aunque el conocimiento de los días en que el causante fue atendido en centros sanitarios de Galicia tiene "trascendencia tributaria" a efectos de determinar el lugar de su residencia habitual, es evidente, a juicio de esta Junta Arbitral que la potestad de la Administración tributaria, en presente caso de la Xunta de Galicia, tiene un límite determinado por el derecho a la intimidad personal y que el acceso a la historia clínica de los contribuyentes forma parte del núcleo de protección de ese derecho. Este derecho no protege sólo ni principalmente al "responsable del fichero o tratamiento de los datos" (cfr. art. 3, d) LOPD), el SERGAS en el presente caso, frente a un requerimiento de comunicación, sino ante todo al titular del derecho y, por extensión, a sus herederos. La exención del requisito del consentimiento del afectado que establece el artículo 94.5 LGT no equivale a una supresión de toda limitación a la comunicación de los datos.

Debe tenerse en cuenta en esta materia el artículo 8 LOPD sobre el tratamiento de los datos de carácter personal relativos a la salud, que remite a lo dispuesto en la legislación estatal o autonómica sobre sanidad. En el ámbito estatal dicha legislación está constituida, en primer lugar, por la Ley 41/2002, de 14 de noviembre, básica reguladora de la autonomía del paciente y de derechos y obligaciones en materia de información y documentación clínica, cuyo artículo 18,

relativo a los derechos de acceso a la historia clínica dispone en su apartado 4 lo siguiente:

"Los centros sanitarios y los facultativos de ejercicio individual sólo facilitarán el acceso a la historia clínica de los pacientes fallecidos a las personas vinculadas a él, por razones familiares o de hecho, salvo que el fallecido lo hubiese prohibido expresamente y así se acredite. En cualquier caso el acceso de un tercero a la historia clínica motivado por un riesgo para su salud se limitará a los datos pertinentes. No se facilitará información que afecte a la intimidad del fallecido ni a las anotaciones subjetivas de los profesionales, ni que perjudique a terceros".

La posición de la Junta Arbitral en esta materia encuentra apoyo en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 30 de octubre de 2009, rec. 96/2008, que estima un recurso contra un requerimiento de aportación de datos relativos a los anestesiólogos que hubiesen participado en intervenciones quirúrgicas, en el que se establecía que

"la captación de datos se realizará por personal de la Inspección, mediante el examen de los documentos originales obrantes en los sobres donde se introduce la documentación clínica de los pacientes, debiendo ser puesta a disposición de la Inspección las historias clínicas originales de los pacientes, a que se refiere el correo de 28-1-2005 y anexo 11 a la diligencia 21, la totalidad de las restantes historias clínicas originales de los pacientes, en los regímenes de hospitalización y ambulatorio, años 2000 y 2001, al objeto de que la Administración pueda proceder a una comprobación muestral de lo alegado por la entidad. En todo caso se adoptarán las medidas

que sean necesarias en orden a preservar la intimidad de los pacientes".

El TSJCV admite que la información en cuestión tiene trascendencia tributaria, pero considera que el acceso a las historias clínicas vulnera la intimidad personal de los pacientes y, tras invocar la LOPD, la Ley 1/2003, de 28 de enero, de la Generalidad Valenciana de derechos e información al paciente, y la Ley 41/2002, de 14 de noviembre, afirma lo siguiente:

"En el presente caso, aunque la finalidad del requerimiento no es tomar conocimiento de los datos referentes a la salud del paciente, sino de los profesionales que le han asistido (Anestesiistas). Lo cierto es que se exige la puesta disposición de la Administración de las Historias Clínicas de los pacientes, que contienen datos sobre su salud, a los que solo se puede acceder cuando lo disponga una Ley, con el consentimiento del afectado, o con autorización judicial; supuestos que no se dan en el presente caso".

Como afirma D. (Nombre y Apellidos 3), la Administración Tributaria de la Xunta de Galicia podía haberse limitado a pedir al SERGAS la única información con trascendencia tributaria que era el número de días en que el causante fue atendido en centros de Galicia en el periodo relevante, pero no lo hizo así, sino que requirió de dicho Servicio la remisión de copia de la historia clínica de dicho causante, vulnerando así claramente el derecho de éste a la intimidad, cuyo ejercicio pertenece a sus herederos.

En definitiva, por tanto, aceptando la posición mantenida por la Diputación Foral de Gipuzkoa y D. (Nombre y Apellidos 3), en la resolución del presente conflicto no se tomarán en consideración los datos derivados de la historia sanitaria del causante.

6. La Diputación Foral de Gipuzkoa considera que del artículo 48 LGT Y del de igual número de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se deriva una presunción *iuris tantum* de que el lugar declarado como domicilio fiscal por el sujeto pasivo es el lugar de su residencia habitual. En el presente caso, tal declaración está contenida en las correspondientes al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio presentadas a la Hacienda Foral de Gipuzkoa en los ejercicios 1999 a 2004 y 1999 a 2003, respectivamente, así como de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones devengado al fallecimiento del causante.

En cuanto a los indicios -distintos de los derivados de la historia sanitaria- aportados por la Xunta de Galicia, la Diputación Foral de Gipuzkoa alega en síntesis lo siguiente:

- El certificado de empadronamiento constituye solamente una presunción "iuris tantum", que puede ser destruida mediante prueba en contrario.
- A su vez, el Real Decreto 1553/2005, de 23 de diciembre, por el que se regula la expedición del DNI basa la constancia del lugar del domicilio que figura en el mismo en el certificado de empadronamiento.
- Lo mismo sucede con la tarjeta sanitaria, cuya vinculación al certificado de empadronamiento viene a ser considerada por la Diputación Foral de Gipuzkoa como una prueba en contra de la realidad del domicilio que en él figura. Dice, en efecto la Diputación que, "teniendo en cuenta la necesidad de estar empadronado en un municipio gallego para tener la T.I.S. del Sergas y, por consiguiente, poder obtener asistencia sanitaria en la Comunidad Autónoma de Galicia, y partiendo de que la relación médico-paciente se sustenta sobre la base

de la confianza, más si cabe en personas de edad, como es el caso, sería razonable pensar que el mantenimiento por parte del causante del empadronamiento referido en Galicia no tuvo otra finalidad que la de seguir manteniendo los mismos médicos que le venían atendiendo hasta la fecha de su cambio de residencia a Gipuzkoa, ya que la modificación del empadronamiento hubiera supuesto la imposibilidad de mantener la tarjeta sanitaria gallega, según el artículo 1 del Decreto 177/1995, que regula la tarjeta sanitaria ... ". En otros términos, el domicilio en el que el causante aparecía empadronado es falso porque el empadronamiento sólo tenía por finalidad permitir al causante la tarjeta sanitaria.

- Por lo que respecta al oficio de la Guardia Civil considera que al recoger la manifestación de la cónyuge del causante de que éste residía tanto en Gipuzkoa como en Ourense no desvirtúa la presunción de residencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- En cuanto a los consumos de gas y electricidad en el inmueble de Zarautz, discute el calificativo de "mínimos" que le aplica la Xunta, señala que el concepto de residencia habitual del Concierto Económico sólo requiere la permanencia en el territorio un mayor número de días en el año anterior al devengo del impuesto, y alega, por último, que la Xunta no aporta justificantes de consumo de agua y luz del inmueble en el que sostiene que el causante tenía su domicilio en la fecha del devengo del impuesto.

7. D. (Nombre y Apellidos 3) formula las alegaciones sobre la residencia habitual del causante que se resumen a continuación:

- Por lo que respecta al certificado de empadronamiento, su argumentación es igual a la de la Diputación Foral de Gipuzkoa: "lo cierto es que el causante no cambió su empadronamiento a [Zarautz] por un motivo concreto, que fue el de poder seguir disfrutando de la atención médica del Servicio de Salud Gallego (SERGAS). El causante en el momento de trasladar su domicilio a Zarautz tenía 73 años y no gozaba de buen estado de salud, viniendo siendo tratado por los médicos del Hospital de Valdeorras. Además de su avanzada edad y de su precario estado de salud su único hijo residía en O Barco de Valdeorras (Ourense), domicilio que se mantuvo hasta el fallecimiento de su padre, circunstancias todas ellas que no aconsejaban que si en el futuro se agravaba su enfermedad y tuviera que ser hospitalizado, como así ocurrió, fuera tratado por otros médicos que no fueran los del Hospital de Valdeorras. Es este motivo, totalmente comprensible en las circunstancias expuestas, y no otro por el que el causante no se empadronó en Zarautz".
- La alegación expuesta se repite con relación a la tarjeta sanitaria del SERGAS: "El causante junto con su cónyuge trasladaron su residencia a Zarautz en el año 1996, fecha en la que tenía la avanzada edad de 73 años. Puesto que su único hijo residía en Galicia, en concreto en O Barco de Valdeorras (Ourense), el causante decidió no modificar el domicilio de su tarjeta de asistencia sanitaria con el fin de que pudiera ser atendido en el Hospital de Valdeorras en caso de enfermedad ya que los médicos de este Hospital le venían tratando, conocían su enfermedad y tanto él como su mujer podían estar atendidos convenientemente por su hijo, tal y como así aconteció".

En este punto señala el interesado las discrepancias que existen entre en cuanto al número de la calle AAA de Vilamartín de Valdeorras, que en la tarjeta sanitaria se indica que es el pp y en el certificado de empadronamiento el qq, aunque no extrae ninguna conclusión de tal discrepancia. Es curioso que en la declaración a la AEAT de cambio de domicilio de fecha 25 de junio de 1996 se indica el número nn y en el DNI de la esposa del causante, D^a (Nombre y Apellidos 2) figura como domicilio la misma calle sin número.

- En cuanto al oficio de la Guardia Civil, explica la manifestación de la esposa del causante de que éste residía circunstancialmente en Vilamartín de Valdeorras y Zarautz porque en el último año de su vida se desplazó en algunas ocasiones a Galicia, fundamentalmente por motivos de salud.
- En lo que respecta al domicilio que consta en el DNI del cónyuge y el hijo del causante, afirma que este dato no puede ser tenido en cuenta por la Junta en vista de las discrepancias que existen en cuanto al número de la calle que figura en distintos documentos.
- Respecto a los consumos de luz y gas en el inmueble de Zarautz reitera las consideraciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

8. En su escrito de 1 de julio de 2009, la Xunta de Galicia aduce las siguientes consideraciones acerca de los indicios relativos al lugar de residencia habitual del causante:

- Certificado de empadronamiento: La Xunta recuerda los preceptos de la Ley reguladora de las Bases del Régimen Local, 7/1985, de 2 de abril, acerca de la obligación de toda persona que viva en España de inscribirse en el Padrón del

municipio en que resida habitualmente. Quien viva en varios municipios deberá inscribirse únicamente en el que habite durante más tiempo al año (art. 15). Los datos del Padrón municipal constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo (art. 16.1).

- DNI Y TIS: Señala que en los DNI de la cónyuge y el hijo del causante figura como domicilio Vilamartín de Valdeorras. El DNI del causante no fue presentado a la Xunta a pesar de haber sido requerido. La cónyuge del causante renovó el DNI el 25/10/01, con posterioridad al cambio de domicilio fiscal, manteniendo el mismo domicilio, cuando hubiera debido hacer constar dicho cambio, si este se hubiese producido.
- Respecto a la tarjeta sanitaria (TIS), afirma la Xunta que el más importante de los requisitos exigidos por la legislación de la Comunidad Autónoma de Galicia para su disfrute es ser residente en Galicia, ya que la asistencia sanitaria será financiada a través de la Xunta de Galicia. Añade que "[n]uevamente el causante y su cónyuge declaran su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Galicia y ante otra instancia (Servicio Galego de Saúde), recibiendo por tanto asistencia sanitaria en esta Comunidad hasta el momento del fallecimiento para el causante y hasta la actualidad en el caso de su cónyuge".

Al argumento de que el empadronamiento en Galicia y la obtención de la tarjeta sanitaria se explicaban por el deseo de seguir manteniendo los mismos médicos, la Xunta replica con la siguiente observación:

"Atendiendo al razonamiento realizado en el escrito de alegaciones [de la Diputación Foral de Gipuzkoa], parece más razonable pensar que estas personas de

avanzada edad y salud delicada no sólo no deseen cambiar de médico, sino que deseen tener un profesional asignado con estabilidad en el lugar donde residan habitualmente y no teniendo que recorrer más de 500 Km. Cada vez que se necesite consultar con el facultativo, circunstancia que corrobora a juicio de esta Administración, las declaraciones que efectúan al Servicio Galego de Saúde al objeto de disfrutar de la tarjeta y el médico en cuestión haciendo constar como domicilio Vilamartín de Valdeorras (nuevamente nos remitimos al criterio establecido en el artículo 108.2 LGT)".

- Oficio de la Guardia Civil: Señala la Xunta de Galicia que fue la propia obligada tributaria (que supuestamente residía en Zarautz) quien atendió la Guardia Civil.
- Consumos de electricidad y gas: La Xunta además de formular diversas críticas al documento núm. 1, relativo a estos consumos, anejo al escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa, observa que "aun en el caso de que se aceptase que no se trata de consumos mínimos, este hecho no indica necesariamente cuántos días el causante residió en dicho inmueble durante el año anterior al fallecimiento (a tener en cuenta para determinar el punto de conexión). Es más, en el propio escrito se reconoce expresamente las estancias del causante en Galicia al manifestar que 'la baja facturación coincide con los días hospitalizado en Galicia'. En todo caso, el hecho de que en algún mes exista un consumo elevado no implica necesariamente que la persona o personas que efectivamente se encontraban en el inmueble fuesen el causante y su cónyuge, ni siquiera que estuviese habitado efectivamente, toda vez que se reconoce expresamente en el mismo

que se desconoce la potencia instalada y el equipamiento eléctrico del inmueble".

9. Una vez expuestos los indicios alegados por las partes e interesado en el presente conflicto, procede decidir si es posible determinar el lugar de la residencia habitual del causante por aplicación de la primera de las reglas establecidas para ello en el artículo 43.Uno CEPV, a saber, la permanencia en el territorio de una de las dos Comunidades Autónomas en conflicto un mayor número de días del año inmediato anterior, computado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo, es decir, en el presente caso, en el periodo comprendido entre el 11 de abril de 2003 y el 10 de abril de 2004.

La permanencia de una persona en un determinado lugar es un hecho material que en muchos casos no será posible probar de manera directa, como sucede en el del presente conflicto. Será necesario entonces recurrir a la prueba por indicios o presunciones, cuyo estándar de valoración se halla establecido en el artículo 108.2 LGT en los siguientes términos: "Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". El mismo estándar se establece en el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Los indicios aportados de la permanencia en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia consisten principalmente en el empadronamiento del causante en Vilamartín de Valdeorras (Ourense), su titularidad de una tarjeta sanitaria del SERGAS con domicilio en esta localidad y el DNI de la esposa e hijo del causante con igual domicilio. Por las razones expuestas en el Fundamento de Derecho 5 hemos rechazado la prueba deducida del historial sanitario del causante. Menos valor indiciario tienen las manifestaciones

recogidas por la Guardia Civil y los consumos de electricidad y gas en el inmueble de Zarautz.

Por su parte, la Diputación Foral de Gipuzkoa basa fundamentalmente su tesis en la declaración del causante de cambio de domicilio ante la AEAT y la presentación de declaraciones tributarias a su Hacienda Foral incluida la correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de dicho causante.

Es indudable que tanto el empadronamiento del causante como la tarjeta sanitaria del SERGAS a su nombre tienen el carácter de presunciones de la residencia habitual de éste en Galicia. El domicilio que figura en el DNI de la esposa e hijo del causante tiene una fuerza probatoria menor, aunque la negativa a proporcionar el DNI del propio causante sugiere que en él figuraba el mismo domicilio. En general tampoco favorece la tesis opuesta a la residencia del causante en Galicia la actitud de no colaboración con la Hacienda de la Xunta adoptada por la cónyuge y el hijo del causante, que motivó la incoación de expediente sancionador contra la primera, como expone el segundo en su escrito de alegaciones, al que acompaña copia del correspondiente acuerdo del Servicio de Inspección de la Xunta de Galicia de 3 de junio de 2008 (Doc. 8).

Desde luego no enerva la fuerza indiciaria de la certificación de empadronamiento y de la titularidad de la tarjeta sanitaria la justificación aducida por la Diputación Foral y por D. (Nombre y Apellidos 3) de que el causante había mantenido uno y otra en Villamartín de Valdeorras (Ourense) con el fin de seguir siendo atendido por los mismos médicos que lo habían venido tratando, dada la relación médico-enfermo, y teniendo en cuenta su avanzada edad y delicado estado de salud. Este legítimo deseo no justifica la falsedad en los mencionados documentos, suponiendo que la residencia del causante

estuviese, como alegan la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Sr. (Apellidos 3); tal deseo hubiera podido satisfacerse legítimamente manteniendo su residencia en Galicia. En consecuencia, como razona la Xunta, el argumento se vuelve en contra de la tesis que pretende sustentar, en el sentido de que la residencia efectiva del causante estaba cerca del centro médico en el que deseaba ser atendido y no en un lugar lejano. Si efectivamente el causante hubiese trasladado su residencia a Zarautz lo lógico es establecer una nueva relación de confianza con médicos del Servicio Vasco de Salud (Osakidetza), para lo que tuvo tiempo desde 1996, año en que, según su declaración, el causante trasladó su residencia a Zarautz, hasta 2004 en que falleció.

Sin embargo, extremando el rigor en la aplicación del estándar de las pruebas por presunciones, y teniendo en cuenta el carácter objetivo y material del criterio de residencia establecido en el artículo 43.Uno.Primeramente del CEPV, la Junta considera que del hecho del empadronamiento y la titularidad de la tarjeta sanitaria no puede concluirse de manera indubitada que el causante permaneciese un mayor número de días en el territorio de una u otra Comunidad Autónoma.

Este rigor está avalado por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008, rec. 5371/2002, recaída en un asunto en el que se debatía sobre si la competencia para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones correspondía a la Comunidad Foral de Navarra o al Estado. El Fundamento de Derecho Séptimo comienza exponiendo la doctrina jurisprudencial sobre la prueba por presunciones para examinar después el motivo de casación consistente en error en la apreciación de la prueba. La sentencia de instancia llegó a la conclusión de que el causante no residía en Navarra sobre la base de presunciones que desvirtuaban el valor probatorio del acto de empadronamiento del causante en Pamplona. Señala el Tribunal

Supremo que la inscripción en el Padrón de Habitantes del Ayuntamiento

"no puede ser considerada como prueba incontestable de la efectiva residencia habitual en los términos expresados por la inscripción; la jurisprudencia había venido valorando en múltiples ocasiones la eficacia probatoria de las certificaciones referidas al Padrón Municipal de habitantes, y aunque en su momento llegó a considerarse bastante la certificación de Secretario de Ayuntamiento referido al Padrón Municipal, sin embargo acabó siendo doctrina reiterada la que negaba virtualidad de prueba plena a dicho Padrón, reduciéndolo a simple indicio, ya que el carácter puramente fáctico de la residencia puede no coincidir con la inscripción en el censo. En el presente caso la certificación que al respecto obra en el expediente, señaladora de que el causante figuraba inscrito en el dicho Padrón y con domicilio en calle ... , núm - núm. 1 no puede gozar de carácter especialmente significativo si viene a ser contradicha por otras circunstancias y elementos, y ello habida cuenta de la no infrecuente discordancia entre la realidad de los hechos y ese ámbito registral, en el cual no siempre se registra oportunamente la realidad extraregstral".

Añade la Sala lo siguiente:

"Por otra parte, un elemento a considerar especialmente en punto a la determinación del lugar de residencia habitual es la concreción del lugar en que, como se señala en el arto 7 de la Directiva 83/1982/CEE, de 28 de marzo, se dé, durante el tiempo preciso dentro del año civil, esa habitual residencia por razón de vínculos personales que revelen la existencia de lazos estrechos entre dicha persona y el lugar en que habite de suerte que se entienda por tal residencia

habitual aquel lugar en que el individuo tiene situado el centro de sus intereses personales, y muy especialmente el de sus intereses económicos, sin que, a estos efectos, sea bastante la mera presencia física en un lugar concreto. Y en el presente caso ocurre que, como ya señalaba la Sección Gestora del Impuesto, del examen del caudal relicto se deduce que el centro económico y social del Sr. Tomás hasta su muerte radicaba en Sevilla y no en Navarra. Así, el inventario se compone en su inmensa mayoría de valores depositados en su práctica totalidad en entidades financieras situadas en Sevilla; de los bienes inventariados el único bien relevante situado en Navarra es la vivienda sita en la calle ... , en la que reside su hija mayor con su cónyuge e hijos; entre los valores se incluyen las acciones en la sociedad José M. De la Cámara S.A., que es la sociedad titular de casi todo el patrimonio familiar inmobiliario sito fuera de Navarra; ostentó hasta su fallecimiento el cargo de Hermano Mayor de la Hermandad de la Macarena de Sevilla, cargo que muestra su vinculación personal y social con Sevilla, sin que sea óbice para ello el hecho de que en 1987 fuesen modificados los estatutos de la misma exonerando al Hermano Mayor de la obligación de residir en tal ciudad; el oratorio y el panteón familiar se hallan en Sevilla; el fallecimiento tuvo lugar en Sevilla y las esquelas, salvo la de Pamplona, se publicaron en Sevilla".

Es importante señalar que el artículo 8, al que remitía el 26.2, del Convenio con Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, disponía lo siguiente en su redacción originaria, aplicable a los hechos de la citada sentencia del Tribunal Supremo:

2. Se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en Navarra cuando permanezcan en su territo-

rio por más de 183 días durante el año natural. En los supuestos en los que el período impositivo no coincida con el año natural, se considerará que se cumple tal condición cuando la permanencia en Navarra exceda de la mitad del citado período impositivo.

3. Cuando las personas físicas constituyan una unidad familiar y no opten por la tributación individual, corresponderá a Navarra la exacción del impuesto cuando residan en territorio navarro el cónyuge varón, el padre o la madre si no existiera matrimonio o hubiese separación judicial o, en defecto de los mismos, todos los miembros de la unidad familiar.

Sólo como consecuencia de [a reforma del Convenio llevada a cabo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, el artículo 8 asume una estructura semejante a la del artículo 43.Uno del Concierto Económico, en [a que se separan como criterios distintos de residencia la permanencia en el territorio y la situación del principal centro de intereses. Esto explica que en [a sentencia citada del Tribunal Supremo el lugar donde radica e[centro de los intereses personales y en particular los económicos fuese considerado como indicio de permanencia en un territorio. La estructura del citado precepto del Concierto Económico hace necesario considerar este centro como criterio distinto del de la permanencia en el territorio.

Aplicando el mismo estándar de valoración de las presunciones es claro que tampoco cabe atribuir valor probatorio suficiente a [os indicios alegados por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Es forzoso concluir, por tanto, que en el presente caso no es posible determinar la residencia habitual del causante por aplicación de la primera de las reglas establecidas en el artículo 43.Uno CEPV.

10. La segunda regla que establece el artículo 43.Uno CEPV fija [a residencia habitual en el territorio en el que la persona tenga su principal centro de intereses y aclara que se considera como tal "el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de [as Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional".

En su escrito de planteamiento del conflicto la Xunta de Galicia alega que la totalidad del patrimonio personal y empresarial del causante se encontraba en la Comunidad Autónoma de Galicia en la fecha de devengo del impuesto, con la única excepción del inmueble adquirido en Zarautz "con el objeto de fijar allí su domicilio fiscal". A continuación expone la composición de dicho patrimonio, que en resumen era la siguiente:

- Bienes inmuebles: Según datos de la Gerencia Territorial del Catastro que obran en el expediente, el causante poseía varios bienes inmuebles ubicados en la Comunidad Autónoma de Galicia (Ourense y Lugo), además del inmueble en el País Vasco.
- Participaciones en sociedades: El causante figura como administrador de tres sociedades:
 - o Sociedad 1, S.A. (A----)
 - o Sociedad 3, S.L. (B----)
 - o Sociedad 3, S.L. (B----)

El causante poseía un total de 1.000 acciones de Sociedad 1, S.A.

Las tres sociedades tienen su domicilio social y desarrollan su actividad en Ourense.

- Depósitos bancarios: El escrito citado enumera nueve cuentas bancarias, ocho de las cuales están abiertas en sucursales en el Barco de Valdeorras, una en Vilamartín de Valdeorras y una en Zarautz.

11. La Diputación Foral de Gipuzkoa argumenta en su escrito de 3 de noviembre de 2008, por un lado, que la mayor parte de los elementos patrimoniales enumerados por la Xunta "son elementos generales [sic, probablemente ha querido decir "generadores"] de rentas del capital mobiliario, que deben quedar excluidas de la base imponible del IRPF a efectos de la aplicación de la regla segunda del artículo 43.Uno CEPV. Por otro lado, en cuanto a los inmuebles, señala la Diputación Foral de Gipuzkoa que lo determinante no es su titularidad sino las rentas obtenidas de dichos bienes y que el Concerto Económico no recoge ningún punto de conexión que determine el lugar en que deben considerarse obtenidas dichas rentas.

Alega adicionalmente que el causante venía presentando en el Territorio Histórico de Gipuzkoa sus declaraciones del IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio "preservando la 'confidencialidad' de los datos, rentas y titularidad de bienes en las mismas contenidas, con la finalidad de mantener 'reservado' el contenido de su patrimonio, finalidad que seguramente también persiguiera al no figurar como titular de bienes en este Territorio Histórico que pudieran poner de manifiesto su capacidad económica".

12. D. (Nombre y Apellidos 3) alega que la gran mayoría de los bienes o derechos del causante son susceptibles de generar únicamente rendimientos capital mobiliario, por lo que no deben ser tenidos en cuenta. En cuanto a los inmuebles, la Xunta de Galicia no ha acreditado que generen rendimientos del capital inmobiliario. Por otra parte, la Xunta ha obviado que el causante cobraba su pensión de jubilación en una cuenta ban-

caria abierta en una oficina del BBVA sita en Zarautz, dato que acredita que la totalidad de sus rendimientos del trabajo se percibían en Gipuzkoa.

13. La Xunta de Galicia replica a las anteriores alegaciones en su escrito de 1 de julio de 2009 con la argumentación que se seguidamente se resume.

En la base imponible del IRPF, alega la Xunta, se incluyen las imputaciones de renta, es decir, las que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles urbanos (que son los tenidos en cuenta en el cálculo efectuado por esta Administración). Según los datos que figuran en la Dirección General del Catastro, los valores catastrales de los inmuebles situados en Galicia ascienden a un total de 857.676,76 Euros. Excluyendo el valor de los inmuebles situados en la calle AAA de Vilamartín de Valdeorras donde la Xunta entiende que el causante tenía su vivienda habitual, que no generaría imputación de rentas, el valor catastral a tener en cuenta para el cálculo de dicha imputación asciende a 642.793,15 Euros. La imputación de renta a incluir en la base imponible por este concepto asciende al 1,1 por 100 del anterior valor, es decir, 7.070,72 Euros.

Por otra parte, el único bien inmueble (o de cualquier otra clase) que le consta a la Xunta en el País Vasco es el piso de Zarautz, cuyo precio de adquisición ascendió a 18.500.000 Pts. (111.187,24 Euros), según consta en la escritura de compraventa del mismo. Dado que no se ha aportado la referencia y el valor catastral del inmueble, a pesar de haber sido requerido, se toma como base de la imputación el 50 por 100 del valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio: 55.593,62 Euros, que siempre resultará superior al valor catastral. Aplicando a ese valor el 1,1 por 100 resulta una imputación de 611,53 Euros. En conclusión, la parte de la base impo-

nible correspondiente a imputación de rentas de inmuebles que radican en Galicia es superior a la de los que radican en el País Vasco.

14. Vistas las alegaciones de los comparecientes acerca del lugar donde radica el principal centro de intereses del causante, la Junta Arbitral considera que la Xunta de Galicia ha probado suficientemente que dicho centro se encontraba en la Comunidad Autónoma de Galicia.

No rebaten esta conclusión los argumentos aducidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa, ya que en el cómputo realizado por la Xunta no se han tomado en consideración rentas del capital mobiliario y sí, por el contrario, rentas de inmuebles y la titularidad de éstos. Es obvio, por otra parte, que la inclusión de tales rentas en el cálculo requerido por la regla segunda del artículo 43.Uno CEPV y la determinación del lugar de su obtención no requieren la previsión en el Concierto Económico de ningún punto de conexión, puesto que no se trata de atribuir potestades tributarias sobre tales rentas sino tan sólo de comparar las obtenidas en uno u otro territorio. En este sentido, no cabe la menor duda de que las rentas inmobiliarias se consideran obtenidas en el lugar de situación del inmueble, regla universal de localización de esta clase de rentas.

El argumento adicional de la Diputación Foral de Gipuzkoa no resulta fácil de entender. No está claro, en efecto, qué se quiere decir al aludir a la 'confidencialidad' de los datos, rentas y titularidad de bienes contenidas en las declaraciones tributarias del causante a la Hacienda Foral de dicho Territorio Histórico, pues es evidente que dicha confidencialidad no puede referirse a esta Administración tributaria, a la que los contribuyentes presentaron sus declaraciones fiscales, en las que debían revelar verazmente sus datos fiscales, sin que tenga sentido mencionar "la finalidad de mantener 'reservado' el contenido de su patrimonio".

La alusión a que esta finalidad era la perseguida por el causante "al no figurar como titular de bienes en este Territorio Histórico que pudieran poner de manifiesto su capacidad económica", puede ser interpretada en el sentido de que el causante podría haber ocultado a la Hacienda guipuzcoana la titularidad de otros bienes radicados en dicho territorio que podrían desplazar hacia éste el centro de intereses del causante. Pero si esto es lo que se ha querido decir, resulta cuando menos pintoresco que la Diputación Foral de Gipuzkoa defienda su postura sobre el poder de exacción del Impuesto sobre Sucesiones del causante con el fraude que éste habría podido cometer contra su propia Hacienda.

En lo que concierne a la pensión (rendimiento del trabajo según el artículo 17.2 L1RPF) percibida por el causante a través de la cuenta en una oficina del BBVA en Zarautz, en el expediente figuran los movimientos de dicha cuenta, estando identificados los correspondientes a abonos de pensiones con el código de concepto 80. Los ingresos por este concepto en el periodo comprendido entre 31/03/2003 y el 31/03/2004, es decir, durante el año anterior al devengo del Impuesto sobre Sucesiones sumaron un total de 5.179,36 Euros. Sumando a este importe la renta imputada, según la Xunta de Galicia, al inmueble situado en Zarautz (611,53 Euros), resulta una renta total obtenida en el País Vasco incluíble en la base imponible del IRPF a efectos de la aplicación de la regla segunda del artículo 43.Uno CEPV de 5.790, 89 Euros, inferior a la obtenida en Galicia (7.070,72 Euros).

Se llega de este modo a la conclusión de que el principal centro de intereses del causante estaba situado en el territorio de Galicia y, por tanto, que el causante tenía su residencia habitual en este territorio, en la calle de AAA de Vilamartín de Valdeorras. Carecen de relevancia a estos efectos las discrepancias existentes en cuanto al número

de dicha calle en el que se encontraba el domicilio del causante.

15. La conclusión a la que hemos llegado en el Fundamento de Derecho precedente lleva forzosamente a resolver por aplicación del punto de conexión establecido en el artículo 25.Uno, a) CEPV, que la exacción del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D. (Nombre y Apellidos 1) corresponde a la Comunidad Autónoma de Galicia.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la exacción del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D. (Nombre y Apellidos 1) (DNI ----) es competencia de la Comunidad Autónoma de Galicia.

En ejecución de la presente resolución la Diputación Foral de Gipuzkoa transferirá a la Xunta de Galicia el importe ingresado en virtud de la autoliquidación del mencionado Impuesto sobre Sucesiones presentada a la Hacienda de dicho Territorio Histórico.

Resolución R 20/2011 Expediente 15/2008

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de julio de 2011

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

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra sobre la determinación del lugar del domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. B----) desde el 30 de diciembre de 2002, fecha en la que dicha entidad trasladó su domicilio social desde Navarra a Beasain (Gipuzkoa), en la Calle AAA, nn, hasta la fecha de 17 de diciembre de 2004 en la que dicha entidad trasladó su domicilio social a la Calle BBB, ññ de la misma localidad.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 11 de junio de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 12. De dicho escrito resultan los antecedentes que se resumen a continuación:

1º. La entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. B----) se constituyó en Vitoria el día 3 de diciembre de 1984 y estableció su domicilio social en Navarra.

2º. Mediante escritura de 30 de diciembre de 2002 dicha entidad trasladó su domicilio social desde Navarra a Beasain (Gipuzkoa).

3º. La Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación de Gipuzkoa realizó una comproba-

ción del domicilio social declarado por dicha entidad, a partir del 30 de septiembre de 2002, sito en la Calle AAA, nn de Beasain, Gipuzkoa. Este domicilio, con posterioridad, en virtud de escritura de fecha 17 de diciembre de 2004 fue trasladado a la Calle BBB, nn de dicha localidad. Este último domicilio si es admitido, a partir de la fecha indicada, como domicilio fiscal de la entidad. Por tanto, la controversia acerca del domicilio de (ENTIDAD 1), S.L. se ciñe al periodo comprendido entre el 30 de septiembre de 2002 y el 17 de diciembre de 2004.

4º. Como resultado de dicha comprobación se inició el procedimiento de cambio de domicilio fiscal de (ENTIDAD 1), S.L. desde su sede en aquella fecha (Calle AAA, nn, de Beasain, (Gipuzkoa) hasta Navarra por haberse considerado que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de dicha entidad se llevaba a cabo desde la Comunidad Foral de Navarra.

2. En su reunión de 12 de septiembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a (ENTIDAD 1), S.L. y al Gobierno de Navarra.

3. El 7 de noviembre de 2008 el Gobierno de Navarra presentó un escrito ante esta Junta Arbitral, registrado el siguiente día 10, en el que asevera: uno, que la Junta Arbitral del Concierto no tiene competencia para resolver los conflictos que se pueden suscitar entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, señalando, en conclusión, que "los conflictos a los que nos estamos refiriendo han de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa; y ello, tanto si se promueven por las respectivas Administraciones como, a título de ejemplo, en caso de conflicto negativo, por los particulares"; y dos;

que "dado el rechazo de la competencia de la Junta Arbitral del Concierto no se entra a fundamentar la posición de la Comunidad Foral sobre el fondo del asunto que motiva el conflicto".

4. Concluido el expediente y puesto de manifiesto, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante escrito de 24 de abril de 2009, registrándose el siguiente día. La Comunidad Foral de Navarra hizo lo propio el 7 de abril de 2009. También presentó alegaciones (ENTIDAD 1), S.L., en este caso, el 15 de abril de 2009, oponiéndose a las pretensiones de Gipuzkoa.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en la determinación del lugar del domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. B31146061) desde el 30 de diciembre de 2002 hasta el 17 de diciembre de 2004.

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión es preciso examinar la alegación relativa a la falta de competencia de esta Junta Arbitral resolver el conflicto, formulada por el Gobierno de Navarra, cuyos argumentos, resumidamente, son los siguientes:

1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el

Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.

- 3º. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.
- 4º. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".
- 5º. Tanto el artículo 51.1.b) del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País

Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

- 6º. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaran entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.
- 7º. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.
- 8º. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa.

3. No comparte los argumentos del Gobierno de Navarra la Diputación Foral de Gipuzkoa, de ahí que en su escrito de alegaciones responda señalando lo siguiente:

- a) El artículo 66 del Concierto Económico no excluye del ámbito competencial de conocimiento de esta Junta Arbitral los conflictos que puedan plantearse en relación con la Comunidad Foral de Navarra, debiendo, en consecuencia, incluirse dicha Comunidad dentro de la expresión "cualquier otra Comunidad Autónoma" recogida en dicho precepto.
- b) En la aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra forma parte del "Estado" (territorio de régimen común) a todos los efectos, incluida la

atribución de competencias a la Junta Arbitral.

- c) De hecho, recuerda la Diputación de Gipuzkoa, la propia Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en resolución de 4 de abril, dictada en el procedimiento 17/2007, en relación con el conflicto promovido en cuanto a la interpretación del concepto "territorio régimen común", del artículo 18.2 he dicho Convenio vino a señalar que dicho concepto debe considerarse integrado por todo territorio español que sea s del territorio de la Comunidad Foral de Navarra. Trasladado ello al Concierto Económico con el País Vasco, no cabe sino considerar dicho concepto como el integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Autónoma Vasca, incluyendo, por tanto, a la Comunidad Foral de Navarra.
- d) La utilización de la vía jurisdiccional propuesta por el Gobierno de Navarra, para la resolución del asunto en el conflicto planteado, queda recogida en el último párrafo del artículo 67 del Concierto, pero siempre una vez resuelto conforme a Derecho el conflicto por parte de la Junta Arbitral del Concierto mediante la oportuna resolución la oportuna resolución.

4. Para resolver esta cuestión debemos partir de lo dispuesto en el artículo 66.

Uno, del Concierto que establece que la Junta Arbitral tiene atribuidas las siguientes funciones:

"a) Resolver 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 pun-

tos 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) Conocer los conflictos que surjan entre las administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

5. También debe tenerse en cuenta que el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que desarrolla los artículos 65, 66 Y 67 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que Las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, podrán promover conflictos (..) d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común y la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma discrepe.

6. Pues bien, ningún precepto del Concierto Económico excluye de manera absoluta la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establece claramente la competencia de esta Junta Arbitral para

"[r]esolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes". No aclara la letra c) del citado artículo 66.uno, quienes han de ser las administraciones en conflicto, pero si ya en la letra a) del mismo artículo se habla 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", no existe ninguna razón, realizando una interpretación lógica y sistemática, para dejar fuera de las controversias sobre domiciliación de los contribuyentes, a las que se produzcan entre cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

7. En apoyo de la interpretación que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo, número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, referida, precisamente, a la resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico, citada en sus alegaciones por la Administración guipuzcoana, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo.

8. Con respecto al fondo de este conflicto debemos recordar que según la letra b) del apartado cuatro del artículo 43 del Concierto Económico, a los efectos de éste se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco, "las personas jurídicas y demás entidades sometidas al impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

9. Igualmente debemos tener presente que según el artículo 43.Nueve del Concierto Económico "el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente". En este caso, como quiera que la propuesta de cambio de domicilio fue expresamente rechazada por la Hacienda de Navarra (págs. 150 a 160 de las 177 de que consta el expediente), resulta obligado, de conformidad con lo previsto en el último párrafo del citado apartado nueve del artículo 43, continuar el procedimiento de cambio de domicilio en la forma prevista en el apartado seis del mismo artículo, que dispone que "las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 111 del capítulo III de este Concierto Económico".

10. Son datos relevantes para resolver la cuestión (págs. 130-131, 141 a 144, 150 a 160 y 161 a 164 de las 177 de que consta el expediente), los siguientes:

- a) La entidad (ENTIDAD 1), S.L se constituyó el día 3 de diciembre de 1984 estableciendo su domicilio social en el municipio de Torrano (Navarra), designando como administradores solidarios a D. (Nombre y Apellidos 1) y D. (Nombre y Apellidos 2), titulares cada uno del 50 por 100 del capital social de la entidad, y domiciliados en el antedicho municipio de Torrano.
- b) Mediante escritura de 30 de diciembre de 2002 la entidad (ENTIDAD 1), S.L.

traslado su domicilio social desde Navarra a Beasain (Gipuzkoa).

d) A solicitud del Servicio de Gestión de Impuestos Director se realizó por la Inspección una comprobación del domicilio social declarado por (ENTIDAD 1) S.L. a partir del 30 de diciembre de 2002, como resultado de la cual se inició el procedimiento de cambio de domicilio fiscal de la entidad desde Gipuzkoa a Navarra por haberse considerado que la gestión administrativa y a la dirección de los negocios de (ENTIDAD 1), S.L. se lleva a cabo desde esta última. La propuesta de cambio ha sido expresamente rechazada por el Gobierno de Navarra por entender que el domicilio fiscal de la entidad radica en Gipuzkoa.

e) La Diputación Foral se remite al informe de la Inspección para fundamentar su pretensión, informe del que recogemos los siguientes extremos:

1) El domicilio social de (ENTIDAD 1), S.L. coincide con el domicilio fiscal de Asesoría (Entidad 2), S.L., de la cual es cliente. En visita efectuada por la Inspección se comprueba que el local es titularidad de D. (Nombre y Apellidos 3), quien ejerce su actividad en nombre y por cuenta de la citada Asesoría, comprobándose que no existe despacho ni habitáculo alguno, reservado a la entidad (ENTIDAD 1), S.L. desde el cual su administrador pueda llevar a cabo la gestión y dirección de la misma. Igualmente no existe en el local ninguna placa o identificación de (ENTIDAD 1), S.L. Además, no existe ningún tipo de contrato de arrendamiento o cesión entre la Asesoría y Construcciones Lizarte, S.L. para la utilización del referido local. La Asesoría (Entidad 2), S.L. percibe de (ENTIDAD 1), S.L. los hono-

rarios correspondientes por los servicios que le presta en materia fiscal, laboral y contable, servicios que se venían prestando antes del traslado de su domicilio social realizado en 2002.

2) La persona encargada de la dirección de los negocios de la entidad es el administrador solidario D. (Nombre y Apellidos 1), que está domiciliado fiscalmente y tiene residencia habitual en Pamplona.

3) El lugar desde donde se lleva de forma permanente la contabilidad y el registro de todas las operaciones de la sociedad y donde se guardan los justificantes y antecedentes precisos para poder verificar los mismos es el domicilio particular del Sr. Lizárraga Artola sito, como ya se ha dicho, en Pamplona. Desde él se emiten las facturas de las operaciones llevadas a cabo por la sociedad y en ese domicilio se reciben y cotejan las facturas recibidas correspondientes a las compras y gastos realizados por la misma. Asesoría (Entidad 2) S.L. se limita a confeccionar determinados documentos de (ENTIDAD 1) S.A., a partir de los datos que ésta le facilita, actividad que de ninguna manera puede identificarse con la gestión y dirección de los negocios de dicha empresa.

4) En Navarra reside también el otro socio y administrador solidario de (ENTIDAD 1) S.A., lo que constituye un elemento relevante a la hora de valorar el lugar donde es posible ejercer debidamente la dirección de los negocios de la sociedad.

5) El Gobierno de Navarra, asumiendo lo que expuso el representante del obligado tributario en el expe-

diente de cambio de domicilio, sostiene que la gestión y dirección de la empresa se tiene que desarrollar forzadamente en Gipuzkoa dado que en este territorio es donde se ejecutan de manera exclusiva las obras. Rebatiendo esta argumentación, la Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que una cosa es la dirección de los negocios de la sociedad y otra distinta la gestión de cada una de las obras. El Gobierno de Navarra, asegura la Diputación Foral de Gipuzkoa, confunde ambas cosas. La tesis del Gobierno de Navarra implica tanto como afirmar que existen múltiples domicilios fiscales, tantos como sean las promociones de obras realizadas. La Diputación Foral de Gipuzkoa afirma que es propio de la actividad ejercida (construcción completa, reparación y conservación) que algunas de las circunstancias se den en el lugar de la ejecución de las obras, pero no por ello debe entenderse que el conjunto de la dirección y gestión de la sociedad como tal se centraliza en la obra correspondiente.

6) El propio Servicio de Inspección Tributaria de Navarra admite que a finales del año 2004, (ENTIDAD 1), S.L. ha trasladado su domicilio social de la calle Juan Iturralde, 5-bajo de Beasain, que es el domicilio de Asesoría (Entidad 2), S.L. a un local propio en la Calle Martina Maiz, 4, también de Beasain, en que la Hacienda guipuzcoana entiende que, si se dieran las circunstancias necesarias, si podría aceptarse como su domicilio fiscal.

- f) Los hechos probados indican que la dirección y gestión de (ENTIDAD 1), S.L. durante el periodo indicado (30 de diciembre de 2002 hasta 17 de diciembre de 2004) está en Navarra y no en Gipuzkoa, ya que el domicilio de los

dos administradores solidarios en Navarra, el domicilio en Gipuzkoa realmente es el de la Asesoría de la que es un cliente más, pagando por ello la correspondiente cantidad, y por tanto, no cabe estimar otra cosa que en él se elaboran determinados documentos de cara a cumplir las obligaciones correspondiente con Hacienda y con la Seguridad Social, pero no la dirección efectiva de la entidad, y de hecho, Asesoría (Entidad 2), S.L. rechaza la existencia de cualquier vinculación. En definitiva, como afirma la Diputación de Gipuzkoa, la gestión y dirección de los negocios de (ENTIDAD 1), S.L. se entiende centralizada en el domicilio de uno de los administradores, pues desde ese domicilio, como punto de referencia, actúa la sociedad, guardándose en él todos los antecedentes y justificantes precisos (contabilidad, libros registro, actas de reuniones, etc.), para la verificación de sus operaciones.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. -----), desde el 30 de diciembre de 2002 hasta el 17 de diciembre de 2004 está situado en la Comunidad Foral de Navarra.

Resolución R 21/2011 Expediente 3/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de septiembre de 2011 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto negativo de competencias planteado entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución o compensación del IVA correspondiente al ejercicio 2007 reclamada por la entidad (ENTIDAD 1). S.A. (NIF A95339172), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 3/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de escrito de 11 de marzo de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º. En virtud de escrituras de fecha 20 de septiembre de 2007, inscritas el 28 de septiembre de 2007, se realizó la absorción por la entidad (ENTIDAD 1), S.A. (NIF A----) de las sociedades (ENTIDAD 2), S.A. (NIF A----), (ENTIDAD 3), S.A. (NIF A----) y (ENTIDAD 4), S.A. (NIF A----). Como consecuencia de la fusión (ENTIDAD 1) se subrogó por sucesión universal en los derechos y obligaciones de las sociedades absorbidas.

2º. (ENTIDAD 1) tributó en 2007 exclusivamente a la Diputación Foral de Gipuzkoa; las entidades absorbidas lo hicieron

también exclusivamente a la Administración del Estado.

3º. En las declaraciones (modelo 320) del IVA del mes de septiembre de 2007 las sociedades absorbidas declararon como cuotas a compensar en periodos posteriores las siguientes cantidades: (ENTIDAD 2), 663.396,90 EUR; (ENTIDAD 3), 3.550.737,86 EUR y (ENTIDAD 4), 10.604,34 EUR.

4º. (ENTIDAD 1) presentó en enero de 2008 ante la Diputación Foral de Gipuzkoa solicitud de devolución del saldo negativo resultante de su declaración-liquidación del ejercicio 2007 (modelo 390) por el IVA, por importe de 5.117.334,04 EUR, que le fue satisfecha por la Diputación. Dicha entidad presentó igualmente ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en nombre de las entidades absorbidas declaración correspondiente al último periodo mensual de 2007 solicitando la devolución de los saldos pendientes.

5º. En noviembre de 2008 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dictó liquidaciones provisionales denegando íntegramente la devolución solicitada por (ENTIDAD 4) y (ENTIDAD 3). Respecto a (ENTIDAD 2), la AEAT denegó parcialmente la devolución por importe de 84.505,82 EUR, accediendo a la devolución de 578.891,08 EUR (saldo que provenía de 2006).

6º. Recurridas en reposición las anteriores liquidaciones, las resoluciones desestimatorias fueron impugnadas ante el TEAR del País Vasco, el cual, mediante sendas resoluciones de 21 de enero de 2010 acordó suspender la tramitación de las correspondientes resoluciones

hasta tanto sea resuelto el presente conflicto.

7º. Con fecha 12 de noviembre de 2008 (ENTIDAD 1) presentó al Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa escrito solicitando la rectificación de la declaración-liquidación, resumen anual (modelo 390), ejercicio 2007, que había presentado en enero de 2008. La rectificación instada consistía en añadir a la cantidad cuya devolución había solicitado inicialmente (5.117.334,04 EUR) los saldos pendientes de devolución a las entidades absorbidas (véase el anterior párrafo 3º); es decir, solicitando la devolución adicional de 4.224.739,10 EUR y, por tanto, de un total de 9.342.073,14 EUR. El 20 de noviembre (ENTIDAD 1) puso en conocimiento de la Hacienda Foral las liquidaciones provisionales practicadas por la AEAT (véase el anterior apartado 5º), reduciendo en consecuencia el importe adicional cuya devolución solicitaba hasta 3.645.848,02 EUR.

8º. El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante acuerdo de fecha 25 de noviembre de 2008 denegó la devolución de la cantidad adicional solicitada. Desestimado el recurso de reposición contra este acuerdo e interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEA Foral de Gipuzkoa, este órgano suspendió la tramitación del procedimiento hasta tanto esta Junta Arbitral resuelva el presente conflicto.

3. En su escrito de planteamiento del conflicto la Diputación Foral de Gipuzkoa solicita de esta Junta Arbitral en sustancia que declare la competencia de la Administración del Estado para llevar a cabo la devolución del

saldo negativo por importe de 3.645.848,02 EUR, resultante de las declaraciones presentadas por las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1) correspondientes a periodos en los que éstas tributaban exclusivamente por dicho impuesto a la Administración del Estado. Solicita asimismo "la restitución de los intereses que correspondan como consecuencia de la devolución ya efectuada del importe solicitado por la entidad interesada, cuestión que debiera recogerse en los términos de ejecución de la resolución que se dicte".

4. La AEAT formuló alegaciones mediante escrito de fecha 12 de mayo de 2008, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 14. En dicho escrito la AEAT solicita de este órgano en síntesis lo siguiente:

- Que acuerde la inadmisión total del conflicto por haber sido ya asumida la competencia controvertida por la Diputación Foral de Gipuzkoa al haber hecho efectiva la devolución solicitada.
- Subsidiariamente, en relación con la cuestión de fondo, que acuerde desestimar la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, declarándola competente para la devolución del IVA solicitada.
- También subsidiariamente que declare la improcedencia de la reclamación de intereses de demora efectuada por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

5. Tras la puesta de manifiesto del expediente tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa como la AEAT presentaron nuevas alegaciones, por medio de sendos escritos ambos de fecha 3 de mayo de 2011, registrados los dos de entrada el día siguiente. Por su parte, (ENTIDAD 1) formuló alegaciones mediante escrito de 3 de junio de 2011, registrado en esta Junta Arbitral el día 6 de junio de 2011.

La Diputación Foral reitera la solicitud presentada en el escrito de planteamiento.

El contribuyente solicita, en síntesis, que se declare la competencia de la Agencia Tributaria para la devolución del saldo del IVA generado en el ejercicio 2007 por las sociedades absorbidas "y, en particular: se acuerde en primer lugar el reembolso a favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa del importe principal de 3.645.848,02 € adelantado por dicha hacienda foral, así como de los intereses de demora que a esa hacienda foral le correspondan desde la fecha en que realizó la devolución a mi representada (12 de diciembre de 2008) hasta la fecha del reembolso efectivo; y en segundo lugar, se acuerde la restitución a mi representada de aquellos intereses de demora que, conforme a la Ley, le corresponden, desde el 31 de julio del 2008 hasta la fecha en que percibió de la Diputación Foral las cuotas del IVA (principal) discutidas, estableciendo a dichos efectos unos términos de la ejecución de la resolución que permitan la restitución de dichos intereses con plena eficacia".

El escrito de la AEAT señala en su Fundamento de Derecho Segundo que "[e]l Tribunal Supremo en sentencias de 9 [sic: la fecha correcta es 10] y 17 de junio de 2010, dictadas en relación con supuestos similares al planteado en el presente conflicto, ha establecido que la entidad debe solicitar la devolución del saldo del IVA ante la Administración competente en el periodo en que se generó". Cita a continuación párrafos de las citadas sentencias en los que se desarrolla y fundamenta la tesis expuesta.

El Fundamento de Derecho Tercero del citado escrito de la AEAT es del siguiente tenor literal: "Resultando evidente que la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en las citadas sentencias es igualmente aplicable al caso que nos ocupa, **la AEAT ratifica las alegaciones formuladas el 12 de mayo de 2009, excepción hecha del criterio que debe apli-**

carse en el supuesto de traslado de saldos de IVA (fundamento de derecho tercero) a la luz de la citada doctrina del Tribunal Supremo" (la negrita es del propio escrito). Es de señalar que el escrito no contiene un *petitum* en sentido formal.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del presente conflicto consiste en determinar si la Administración competente para la devolución del saldo negativo del IVA, ejercicio 2007, resultante de las declaraciones presentadas por las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1), es decir, (ENTIDAD 2), (ENTIDAD 3), y (ENTIDAD 4), por importe, respectivamente, de 84.505,82 EUR, 3.550.737,86 EUR y 10.604,34 EUR, que suman en total 3.645.848,02 EUR, es la Administración del Estado o la Diputación Foral de Gipuzkoa.

2. La decisión acerca del anterior objeto del conflicto es la cuestión de fondo planteada por éste, que está resuelta por la doctrina jurisprudencial dictada acerca de dicha cuestión, formada básicamente por las dos sentencias citadas por la AEAT en su segundo escrito de alegaciones de 3 de mayo de 2011, a saber, las de 10 de junio de 2010, recaída en el recurso 378/2009, y 17 de junio de 2010, dictada en el recurso 529/2009, que confirman la tesis sustentada por la Junta Arbitral en asuntos sustancialmente iguales al presente, como reconoce la propia AEAT. La referida doctrina se resume en que a la luz del Concierto Económico no es admisible el traslado de saldos del IVA de una a otra Administración, y en consecuencia, que la devolución es competencia de la Administración que lo era para la exacción del impuesto cuando aquellos se originaron. Puesto que en el presente caso tal Administración era la del Estado, debemos resolver la cuestión de fondo planteada por el presente conflicto declarándola competente para realizar la devolución de la cantidad controvertida. Esta solución es aceptada por la AEAT en el

citado escrito, por lo que la cuestión es pacífica.

3. Subsiste, no obstante la controversia en tomo a la cuestión preliminar planteada por la AEAT en su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 2009 (Fundamento de Derecho 2º), que ésta ratifica en el Fundamento de Derecho Tercero de su escrito de 3 de mayo de 2011, reproducido en el apartado 5 de los antecedentes. Dicha cuestión es la inadmisibilidad "total" del conflicto por falta de competencia de la Junta Arbitral.

Señala la AEAT que la Diputación Foral de Gipuzkoa acordó hacer efectiva la evolución solicitada mediante acuerdo de 4 de diciembre de 2008 "con lo que asumió materialmente la devolución solicitada". Aduce la AEAT que no existe ningún precepto en la legislación del IVA "cuya aplicación permita autorizar la realización al obligado tributario de una devolución derivada de la mecánica liquidatoria del IVA (o una devolución de ingresos indebidos) que la Administración Tributaria considere que es jurídicamente improcedente".

Semejante devolución estaría impedida por la indisponibilidad del crédito tributario, por lo que "a sensu contrario, la única justificación legal para la actuación de la Diputación Foral de Guipúzcoa se encuentra precisamente en la asunción material de la competencia para efectuar la devolución, y así parece reconocerlo la propia Diputación Foral cuando señala en el acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado el 4 de diciembre de 2008 que *'en aras a velar por el principio de neutralidad del sistema común del IVA, se procede a efectuar la devolución solicitada'*".

Añade la AEAT que "[t]ampoco puede amparar su actuación la Diputación Foral, en la salvaguarda de los derechos del obligado tributario, pues para evitar los perjuicios que se le pudieran producir como consecuencia

de que las dos Administraciones (Estatal y Foral) se declaren incompetentes, el ordenamiento tiene previsto que el propio obligado tributario pueda instar un conflicto negativo de competencia ante la Junta Arbitral". Se refiere la AEAT al llamado "conflicto automático" previsto en el artículo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concerto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

Concluye la AEAT que el acuerdo de la Diputación Foral de devolver la cantidad correspondiente a saldos del IVA generados por las sociedades absorbidas "es incompatible con la declaración de incompetencia y, por tanto, la priva de eficacia y convierte la actuación seguida por la Diputación Foral de Guipúzcoa en incompatible con el planteamiento del presente conflicto". Añade finalmente que este planteamiento supone ir contra los propios actos, puesto que la Diputación Foral ya había asumido la competencia.

4. La Diputación Foral de Gipuzkoa rebate los argumentos de la AEAT en escrito de 3 de mayo de 2011 con los razonamientos que se resumen a continuación:

- El acuerdo de 4 de diciembre de 2008 desestima el recurso de reposición interpuesto por el obligado tributario contra el acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos denegatorio de la solicitud de devolución complementaria del IVA derivada de los importes a compensar correspondientes a las sociedades absorbidas por el mismo. Dicha desestimación se funda en la falta de competencia de la Hacienda Foral para efectuar la referida devolución por aplicación de las reglas del Concerto Económico. En consecuencia, dicho acuerdo no sólo no supone una asunción material por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa de la competencia de devo-

lución sino que implica precisamente todo lo contrario.

- Pese a desestimar el recuso de reposición, el acuerdo citado llevó a cabo la devolución "en base a criterios de excepcionalidad y urgencia y en aras de velar por el principio de neutralidad del sistema común del IVA". La urgencia de la devolución se justifica por la situación financiera del contribuyente puesta de manifiesto en el expediente del recurso de reposición y teniendo en cuenta el elevado importe de la devolución y la posible dilación del procedimiento ante la Junta Arbitral. Respecto al principio de neutralidad, aduce la Diputación Foral de Gipuzkoa la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea según la cual debe existir una inmediatez en la deducción del IVA soportado y rechazarse la diferencia de trato en este aspecto entre operadores que realicen las mismas operaciones, sin que la legislación de cada Estado pueda constituir un obstáculo a estos efectos.
- Señala la Diputación Foral de Gipuzkoa la provisionalidad de la devolución practicada "hasta el pronunciamiento de la Junta Arbitral y/o otras instancias". Invo-ca la Diputación a este respecto el artículo 15.2 RJACE, que dispone lo siguiente:

"Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración compe-

tente, según la resolución de la Junta Arbitral".

- Aduce la Diputación Foral de Gipuzkoa que la AEAT en su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 2009 (pág. 22) reconoce que admitió la devolución de determinada cantidad que una de las entidades absorbidas, (ENTIDAD 2), tenía pendiente de compensar en el ejercicio 2006 (cfr. antecedente 2, número 5°).
- Finalmente, la Diputación Foral de Gipuzkoa expone diversas consideraciones que justificarían la devolución efectuada, en las que insiste en la excepcionalidad de la situación del contribuyente y en que tal devolución no implica una renuncia a su tesis de que la competencia para llevarla a cabo corresponde a la Administración del Estado.

5. La tesis de la AEAT viene a consistir en que al practicar la devolución de los saldos de las sociedades absorbidas la Diputación asume la correspondiente competencia y, por tanto, desaparece el conflicto y con él la competencia de esta Junta Arbitral para resolverlo.

Pues bien, no compartimos esta tesis. La cuestión no radica en determinar si la Diputación actuó o no correctamente al practicar la devolución controvertida, sino si dicha devolución entrañaba una asunción de la competencia para llevarla a cabo en el marco de la distribución de competencias para la exacción del IVA establecida por el Concerto Económico. Ya ha quedado establecido en el anterior Fundamento de Derecho 2 que en el presente caso la competencia corresponde a la Administración del Estado. La atribución de la competencia para la exacción del impuesto es previa a la determinación de la procedencia o no de la devolución, que corresponderá hacer a la Administración que resulte competente. Por consiguiente, a efectos de la determinación de la competencia es irrelevante que la devolu-

ción sea o no procedente con arreglo a la normativa del IVA. Por lo demás, ninguna de las dos Administraciones ha cuestionado tal procedencia, sin perjuicio de que pueda hacerlo, en su caso, aquella que resulte competente.

Planteada así la cuestión no nos cabe duda de que la práctica de la devolución por la Diputación Foral de Gipuzkoa no implica una aceptación tácita de la correspondiente competencia o, lo que es lo mismo, una renuncia a la posición negadora de dicha competencia y su atribución a la Administración del Estado.

El acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa es perfectamente claro en cuanto sostiene la tesis del no traslado de saldos entre Administraciones y, en consecuencia, la competencia de la Administración del Estado en la que fundamenta su desestimación del recurso de reposición contra la denegación de la solicitud de devolución. Es también claro que la devolución se realiza "no obstante" mantener dicha posición en cuanto a la competencia. En conclusión, frente a la afirmación expresa e inequívoca de la falta de competencia para la devolución no es posible deducir de la realización de ésta una renuncia tácita a dicha posición.

Cuestión distinta -tanto de la relativa a la competencia como de la atinente a la procedencia de la devolución- es si la Diputación Foral de Gipuzkoa podía o no practicar la devolución con el carácter "provisional" con que lo hizo, anticipándose a la resolución de la Junta Arbitral. Esta cuestión va unida, a su vez, a la de la calificación del pago hecho al contribuyente. La verdadera naturaleza de dicho pago no es la de devolución del IVA, que no podría hacerse más que en ejercicio de las competencias de gestión del impuesto rechazadas por la Administración que lo efectuó. Dicha naturaleza es semejante a la de una subvención o ayuda; pero precisarla

con rigor, y con ella su régimen jurídico, es una cuestión en la que obviamente no incumbe entrar a esta Junta Arbitral, que habría de resolverse a la luz de la normativa presupuestaria y de gasto público de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

La tesis que mantenemos aprovecha también a la AEAT en cuanto acordó, mediante liquidación provisional de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial en el País Vasco de fecha 14 de noviembre de 2008 (folios 230 y sigs. del expediente de la AEAT), la devolución a (ENTIDAD 2) de 578.891,08 EUR, hecho del que por las razones expuestas tampoco cabe deducir que la AEAT hubiese asumido la competencia correspondiente. No podemos menos de notar, sin embargo, que sostener la tesis contraria frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa se compadece mal con la buena fe.

Sobre la base de los razonamientos anteriores, rechazamos la alegación de la AEAT de inadmisibilidad del conflicto, con lo cual queda despejado el camino para la adopción de la resolución en cuanto al fondo en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho 2.

6. En su escrito de planteamiento del conflicto la Diputación Foral de Gipuzkoa solicita "la restitución de los intereses que correspondan como consecuencia de la devolución ya efectuada del importe solicitado por la entidad interesada, cuestión que debiera recogerse en los términos de ejecución de la resolución que se dicte".

La AEAT, en su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 2009 afirma (Fundamento de Derecho 50) que al tratarse de una reclamación de intereses entre Administraciones le es aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Presupuestaria (LGP), Ley 47/2003, de 26 de noviembre:

"Si la Administración no pagara al acreedor de la Hacienda Pública estatal dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, habrá de abonarle el interés señalado en el artículo 17 apartado 2 de esta ley, sobre la cantidad debida, desde que el acreedor, una vez transcurrido dicho plazo, reclame por escrito el cumplimiento de la obligación.

En materia tributaria, de contratación administrativa y de expropiación forzosa se aplicará lo dispuesto en su legislación específica".

La AEAT señala que, puesto que no se ha producido por parte de la AEAT el reconocimiento de obligación alguna, no ha habido lugar a la denuncia de la mora y no corresponde la liquidación de intereses de demora.

En su escrito de alegaciones de 3 de mayo de 2011 la Diputación Foral de Gipuzkoa replica que no es aplicable el citado artículo de la LGP, sino el 15.2 RJACE, que dispone lo siguiente:

"Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral".

Afirma la Diputación Foral de Gipuzkoa que entre las compensaciones a las que hace referencia este precepto "debe necesariamente incluirse el abono de los correspondientes intereses de demora en caso de que una Administración haya efectuado la devo-

lución de un importe para cuya devolución la Junta Arbitral determine finalmente que es competente la otra Administración. La compensación de los intereses de demora es necesaria para una completa restitución de la situación patrimonial de las Administraciones en conflicto, evitando, además, 'enriquecimientos injustos' que en otro caso tendrían lugar".

Invoca, por último, la Diputación Foral de Gipuzkoa el artículo 115 LIVA, que dispone que transcurrido el plazo de seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora tributario, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame. La Diputación observa que "determinada la competencia [para la devolución] de la Administración del Estado, dicha Administración debería haber efectuado dicha devolución al obligado tributario, incluyendo el correspondiente interés de demora".

Por su parte, (ENTIDAD 1), en su escrito de 3 de junio de 2011 solicita de esta Junta Arbitral que acuerde los siguientes pronunciamientos respecto a los intereses (cfr. antecedente 5):

- El reembolso a favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa de los intereses de demora desde la fecha en que realizó la devolución a dicha entidad (12 de diciembre de 2008) hasta la fecha del reembolso efectivo;
- La restitución -hay que entender, la satisfacción-a la entidad de los intereses desde el 31 de julio de 2008 hasta la fecha en que percibió de la Diputación

Foral la devolución de los saldos controvertidos.

7. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16.5,e) RJACE, la resolución del conflicto debe comprender "la fórmula de ejecución de la resolución". La Junta Arbitral considera que por imperativo de este precepto sus resoluciones no deben limitarse a un pronunciamiento abstracto sobre la cuestión central del conflicto, sino que deben determinar las transferencias financieras que, en su caso, se deriven directamente de la decisión sobre dicha cuestión. Las "rectificaciones y compensaciones tributarias" a las que alude el artículo 15.2 RJACE, para el caso de que la Junta Arbitral niegue finalmente la competencia de la Administración tributaria que la hubiese venido ejerciendo son sólo un caso particular de las compensaciones financieras antes mencionadas. Este precepto no es aplicable en el presente caso.

La consecuencia directa de la declaración de la competencia de la AEAT para proceder a la devolución de los saldos del IVA, ejercicio 2007, a favor de las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1), es que dicha Administración es la que debe soportar la carga financiera de tal devolución. El importe de esta carga incluye, evidentemente, tanto el principal (3.645.848,02 EUR) como el interés de demora establecido en el artículo 115 UVA. La determinación de este interés (es decir, su tipo y periodo de devengo) no corresponde a esta Junta Arbitral, sino a la Administración obligada a satisfacerlo; la AEAT en el presente caso.

El titular del derecho a la devolución frente a la AEAT es el obligado tributario, el cual, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Supremo en la jurisprudencia citada en el Fundamento de Derecho 2, puede dirigirse a dicha Administración estatal para obtener el pago del principal e intereses de los saldos pendientes. Quedaría a salvo el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a reclamar

del contribuyente el pago del principal de la devolución que le anticipó en su día. Sería más sencillo, sin embargo, que la AEAT transfiriese directamente esa cantidad a la Hacienda Foral, previo acuerdo entre ambas Administraciones.

No procede, en cambio, que la AEAT satisfaga directamente el interés de demora a la Diputación por el anticipo hecho por esta al contribuyente del principal de la devolución, por la razón fundamental de que, como hemos indicado en el Fundamento de Derecho 5, el pago hecho al contribuyente no tenía la naturaleza de devolución; de haberla tenido el hecho mismo del pago hubiera determinado el cese del devengo del interés. El abono de un interés de demora por la AEAT a la Hacienda Foral de Gipuzkoa no puede fundarse, por tanto, en el artículo 115 L1VA.

De conformidad con las consideraciones precedentes, la obligación de pago de un interés a la Diputación Foral correrá a cargo del contribuyente, beneficiario del anticipo hecho por aquélla. Incumbe a la Hacienda Foral determinar el devengo y, en su caso, la cuantía de dicho interés con arreglo a la legislación aplicable de acuerdo con la naturaleza del pago hecho en su día al obligado tributario.

En conclusión, procede declarar que en ejecución de la presente resolución, la AEAT satisfará al obligado tributario los intereses de demora que procedan con arreglo a la normativa del IVA. En cuanto al principal de la devolución, las Administraciones interesadas pueden acordar que le sea directamente transferido a la Diputación Foral de Gipuzkoa por la AEAT.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la devolución del saldo negativo del IVA, ejercicio

2007, resultante de las declaraciones presentadas por las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1), es decir, (ENTIDAD 2), (ENTIDAD 3), y (ENTIDAD 4), por importe, respectivamente, de 84.505,82 EUR, 3.550.737,86 EUR Y 10.604,34 EUR, que suman en total 3.645.848,02 EUR, corresponde a la Administración del Estado.

En ejecución de la presente resolución la AEAT satisfará al obligado tributario los intereses de demora que procedan con arreglo a la normativa del IVA. En cuanto al principal de la devolución, las Administraciones interesadas pueden acordar que le sea directamente transferido a la Diputación Foral de Gipuzkoa por la AEAT.

Resolución R 22/2011 Expediente 05/2009

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de septiembre de 2011 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución o compensación del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. ----), por las operaciones realizadas hasta el 31 de julio de 2008, fecha a partir de la cual trasladó su domicilio social desde Gipuzkoa a Navarra.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 23 de junio de 2009, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 24, completado con otro de fecha 2 de julio de 2009, que tuvo entrada en esta Junta el siguiente día 3.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º. La entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. 895057238) (en adelante, "la entidad") en virtud de acuerdo adoptado en Junta General celebrada el día 9 de junio de 2008 (en el escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa se señala como fecha del acuerdo el día 13, lo que es erróneo porque dicha fecha corresponde a la expedición de la certificación, pero no a la adopción del acuerdo), elevado a escritura pública

en fecha 17 de junio de 2008, e inscrita en el Registro Mercantil de Gipuzkoa el 1 de agosto de 2008, acordó trasladar su domicilio social de Navarra a Gipuzkoa, pasando a tributar, como consecuencia de dicho cambio, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en la Diputación Foral de Gipuzkoa, conforme a lo previsto en el artículo 27.Uno, Tercera y 43.Siete del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 13 de mayo.

- 2º. La entidad presentó las declaraciones liquidaciones del IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del ejercicio 2008, por la totalidad de las operaciones realizadas hasta el día 31 de julio de 2008, ante la Hacienda de Navarra, arrojando una cantidad de 67.299,42 euros a devolver. A su vez la entidad presentó ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa declaración del IVA del tercer trimestre del 2008 con resultado a ingresar de 2.648,92 Euros, efectivamente ingresados, incluyendo únicamente aquellas operaciones realizadas por la mercantil a partir del 1 de agosto de 2008.
- 3º. La Jefa de Sección del IVA de la Hacienda tributaria de Navarra, en resolución fechada el 21 de enero de 2009, desestimó la solicitud de devolución formulada, anulando la declaración correspondiente al tercer trimestre de 2008, al considerar no competente a dicha Administración para la exacción del Impuesto correspondiente al referido trimestre.
- 4º. Ante la negativa de la Administración tributaria de Navarra de proceder a la devolución del saldo solicitado, la entidad presentó escrito de fecha 30 de enero de 2009 ante el Departamento

de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, solicitando la modificación de la declaración del Impuesto del tercer trimestre del 2008, añadiendo las operaciones declaradas inicialmente en Navarra y arrasando el saldo a su favor al término del segundo trimestre, resultando así una declaración con un saldo a su favor de 64.614,50 Euros, en vez de los 2.684,92 Euros ingresados.

- 5º. Mediante Orden Foral 321/2009, de 21 de abril, del Diputado de Hacienda de la Diputación Foral de Gipuzkoa, notificada al Gobierno de Navarra el 29 de abril de 2009, se declaró la incompetencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa para admitir la modificación de la declaración-liquidación de IVA correspondiente al tercer trimestre de 2008, solicitada por la entidad.
 - 6º. Mediante escrito de fecha 15 de junio de 2009, el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra acusó recibo de la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa y, en contestación a la misma le manifestó que la Hacienda Tributaria de Navarra no se considera competente para la devolución del saldo existente a favor de la entidad hasta su cambio de domicilio a Gipuzkoa.
3. En su reunión de 20 de diciembre de 2010, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento al Gobierno de Navarra.
 4. El 25 de enero de 2011 el Gobierno de Navarra dirigió un escrito a esta Junta Arbitral, registrado el siguiente día 27, en el que asevera: uno, que la Junta Arbitral del Concierto no tiene competencia para resolver los conflictos que se pueden suscitar entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra,

señalando, en conclusión, que "el conflicto al que nos estamos refiriendo habría de dilucidarse, en su caso, en la jurisdicción contencioso-administrativa; y ello, tanto si se promueve por las respectivas Administraciones como, a título de ejemplo, en caso de conflicto negativo, por los particulares"; dos; que "[d]ado el rechazo de la competencia de la Junta Arbitral del Concierto, no se entra a fundamentar la posición de la Comunidad Foral de Navarra sobre el fondo del asunto que motiva el conflicto"; y tres, que con independencia de lo anterior, "el problema que originó este conflicto se encuentra resuelto, ya que la Administración tributaria de la Comunidad Foral ha devuelto a la entidad (ENTIDAD 1) S.L. las cantidades correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido que incluyen el segundo trimestre del año 2008, así como las cantidades relativas a las operaciones realizadas en el tercer trimestre de ese mismo año hasta el momento en que se produjo el cambio de domicilio".

5. Concluido el expediente y puesto de manifiesto, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante escrito de 3 de mayo de 2011, registrado el siguiente día, sin que ni el Gobierno de la Comunidad Foral de Navarra, ni (ENTIDAD 1) S.L. formularan alegaciones.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para la gestión, liquidación y recaudación, en relación con la declaración-liquidación del IVA correspondiente al tercer trimestre de 2008 por las operaciones realizadas por (ENTIDAD 1), S.L. hasta el 31 de julio de 2008 -último día en que tuvo su domicilio fiscal en Navarra, habida cuenta que el 1 de agosto de 2008 se produjo el efectivo traslado de su domicilio social a Gipuzkoa- de la que resulta un importe a devolver de 67.299,42 euros.

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión es preciso examinar la alegación relativa a la falta de competencia de esta Junta Arbitral para resolver el conflicto, formulada por el Gobierno de Navarra, cuyos argumentos, resumidamente, son los siguientes:

- 1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- 2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.
- 3º. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es

una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.

- 4º. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".
- 5º. Tanto el artículo 51.1.b) del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- 6º. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaban entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.
- 7º. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.
- 8º. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse

en la jurisdicción contencioso-administrativa.

3. No comparte los argumentos del Gobierno de Navarra la Diputación Foral de Gipuzkoa, de ahí que en su escrito de alegaciones responda señalando lo siguiente:

- 1º. El artículo 66 del Concierto Económico no excluye del ámbito competencial de conocimiento de esta Junta Arbitral los conflictos que puedan plantearse en relación con la Comunidad Foral de Navarra, debiendo, en consecuencia, incluirse dicha Comunidad dentro de la expresión "cualquier otra Comunidad Autónoma" recogida en dicho precepto.
- 2º. En la aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra forma parte del "Estado" (territorio de régimen común) a todos los efectos, incluida [a atribución de competencias a la Junta Arbitral.
- 3º. De hecho, recuerda [a Diputación Foral de Gipuzkoa, la propia Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en resolución de 4 de abril, dictada en el procedimiento 17/2007, en relación con el conflicto promovido en cuanto a la interpretación del concepto "territorio de régimen común", del artículo 18.2 de dicho Convenio vino a señalar que dicho concepto debe considerarse integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra. Trasladado ello al Concierto Económico con el País Vasco, no cabe sino considerar dicho concepto como el integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Autónoma Vasca, incluyendo, por

tanto, a la Comunidad Foral de Navarra.

4º. La utilización de la vía jurisdiccional para la resolución del asunto planteado en el conflicto, propuesta por el Gobierno de Navarra, queda recogida en el último párrafo del artículo 67 del Concierto, pero siempre una vez resuelto conforme a Derecho el conflicto por parte de la Junta Arbitral del Concierto mediante la oportuna resolución.

4. Para resolver esta cuestión debemos partir de lo dispuesto en el artículo 66.Uno, del Concierto que establece que la Junta Arbitral tiene atribuidas las siguientes funciones:

"a) Resolver 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) Conocer los conflictos que surjan entre las administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

5. También debe tenerse en cuenta que el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, establece que "Las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de

Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, podrán promover conflictos (...)

b) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, no se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma sostenga que si es competente alguna de las Diputaciones Forales en dichos procedimientos."

6. Pues bien, ningún precepto del Concierto Económico excluye la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establecen claramente la competencia de esta Junta Arbitral para "[c]onocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales". No aclara la transcrita letra b) del citado artículo 66.uno, quiénes han de ser las administraciones en conflicto, pero si ya en la letra a) del mismo artículo se habla 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", no existe ninguna razón, realizando una interpretación lógica y sistemática, para dejar fuera de las controversias las que se produzcan entre cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

7. En apoyo de la interpretación que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo, número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, referida, precisamente, a la resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico, citada en sus ale-

gaciones por la Administración guipuzcoana, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo.

8. Concluida la competencia de esta Junta Arbitral para resolver el conflicto, procede abordar la cuestión de fondo, esto es, determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para devolver la cantidad de 67.299,42 euros resultante del IVA de las operaciones realizadas por (ENTIDAD 1), S.L. hasta el día 31 de julio de 2008, último día en el que tuvo su domicilio fiscal en Navarra, puesto que el mismo fue trasladado, con efectos desde el 1 de agosto de 2008, a Gipuzkoa.

9. En realidad, lo que se discute en este conflicto es la fragmentalidad o no de las cuotas del IVA en los casos de cambio de domicilio y, sobre esta cuestión, esto es sobre la competencia para la devolución de saldos del IVA pendientes al tiempo de un cambio de domicilio que determina a su vez el cambio de la Administración gestora del impuesto, ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo (Cfr. Sentencia de 10 de junio de 2010, relativa a nuestro expediente núm. 17/2008 y Sentencia de 17 de Junio de 2010, relativa a nuestro expediente núm. 20/2008), en sentido favorable a la fragmentalidad. Por tanto, si está claro que la exacción del IVA, hasta la fecha del cambio de domicilio correspondía a Navarra, habrá que estar a las consecuencias que de ello se extraen. Por tanto, siendo competente para la exacción del IVA Navarra, es a ella--a quien corresponde la devolución de la cantidad resultante.

10. El Gobierno de Navarra manifestó en su escrito remitido a esta Junta el 27 de enero de 2011 que "la Administración tributaria de la Comunidad Foral ha devuelto a la entidad "(ENTIDAD 1) S.L." las cantidades correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido que incluyen el segundo trimestre del año

2008, así como las cantidades relativas a las operaciones realizadas en el tercer trimestre de ese mismo año hasta el momento en que se produjo el cambio de domicilio". Sin embargo, es lo cierto que, como bien señala la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de alegaciones, dicha afirmación no ha quedado acreditada en el Expediente mediante prueba documental alguna.

Así las cosas, de dicha afirmación no puede colegirse, como interesa la Diputación Foral de Gipuzkoa, el allanamiento de la Hacienda Tributaria de Navarra a su pretensión, porque a esta Junta no le conste el expreso allanamiento de la Hacienda Tributaria de Navarra que, razonablemente no puede esperarse que lo formule ante una instancia cuya jurisdicción rechaza. Y tampoco puede tenerse por decaído el conflicto por carencia sobrevenida de objeto, a falta de toda prueba que acredite que, efectivamente, la Hacienda Tributaria de Navarra, como afirma, ya haya devuelto a la entidad la cantidad de que se discute.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración Tributaria del Gobierno de Navarra es competente para la gestión, liquidación y recaudación, en relación con la declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido que le fue presentada por la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (C.I.F. B----), correspondiente al tercer trimestre de 2008, por las operaciones realizadas por la misma hasta el 31 de julio de dicho año, fecha a partir de la cual trasladó su domicilio social a Gipuzkoa, de la que resulta un importe a devolver de 67.299,42 euros, y, consecuentemente, que dicha Administración Tributaria del Gobierno de Navarra debe devolver dicha cantidad a (ENTIDAD 1), S.L. en el caso de que no lo hubiera hecho con anterioridad al dictado de esta Resolución.

Resolución R-23/2011 Expediente 22/2008

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 4 de noviembre de 2011 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración Tributaria del Estado, sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la recaudación de las retenciones por rendimientos de trabajo personal practicadas por el obligado tributario (ENTIDAD 1), S.A.U. (C.I.F. A-----), a cuenta del IRPF, por el período comprendido desde abril de 2001 hasta febrero de 2005, por las trabajadoras Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2).

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 12 de mayo de 2008.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º. La entidad (ENTIDAD 1), S.A.U. (C.I.F. A-58141326) ingresó las retenciones a cuenta del IRPF derivadas de los rendimientos de trabajo personal abonados a sus empleadas Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2), correspondientes al período comprendido entre el mes de abril de 2001 y el mes de febrero de 2005, por un importe total de 171.273,04 euros, en la Administración del Estado, AEAT de Cataluña.

2º. Con fecha 4 de mayo de 2005, la entidad presentó ante la AEAT una solicitud de devolución de ingresos indebidos por el referido importe de 171.273,04 euros más sus intereses de demora correspondientes, argumentando que dicha cantidad corresponde a retenciones que hubieran debido ingresarse en la Diputación Foral de Gipuzkoa porque dichas trabajadoras estaban adscritas a las oficinas que la entidad tenía en Donostia-San Sebastián, y que fue ingresada por error en la Administración del Estado.

3º. Con fecha 6 de septiembre de 2005, la AEAT desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos, argumentando que en los contratos de trabajo de las dos trabajadoras constaba que ambas debían prestar sus servicios en el centro de trabajo ubicado en Barcelona.

4º. La Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa inició el 9 de febrero de 2006 actuaciones de comprobación con el obligado tributario (ENTIDAD 1) S.A.U., que concluyeron mediante un acta de fecha 18 de mayo de 2006, en la que se determinó que las retenciones correspondientes a las retribuciones de trabajo de las empleadas Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2), correspondientes al período comprendido entre el mes de abril de 2001 y el mes de febrero de 2005, ambos inclusive, debieron haberse ingresado en la Hacienda Foral de Gipuzkoa al amparo de lo dispuesto en el artículo 7º. Uno a) del Concierto Económico, porque las dos prestaban sus servicios en territorio común y vasco y estaban adscritas al centro de trabajo de la empresa ubicado en ese Territorio Histórico.

Como argumentos en apoyo de la conclusión del Acta se citaban en el cuerpo de la misma los siguientes: a) que el propio obligado tributario, en escrito de fecha 26 de abril de 2005 aportado a la Hacienda Foral de Gipuzkoa manifestaba que tenía adscritas a las dos trabajadoras a su centro de Donostia-San Sebastián; b) que la entidad lleva establecida en Gipuzkoa ininterrumpidamente desde 1993; c) que la contratación de la Sra. Oyarbide coincidió con la apertura de la sede en Gipuzkoa, para hacerse cargo como responsable de la misma; d) que la contratación de la Sra. (Nombre y Apellidos 1), aunque comenzó unos meses después, también estuvo relacionada con la apertura de la sede en Gipuzkoa; e) que las dos trabajadoras siempre han estado adscritas a la sede de Gipuzkoa; que la circunstancia de que en los contratos de trabajo conste que están adscritas al centro de trabajo de Barcelona responde a razones de inercia, dado que la sede central de la sociedad radica en Barcelona; que el lugar de prestación de servicios es variable y depende del tipo de programas que estén realizando y que de forma habitual alternan trabajos realizados en Gipuzkoa con otros realizados en otras provincias; f) que las dos trabajadoras residen y han residido con anterioridad a 1996 en Gipuzkoa y han cumplimentado allí sus obligaciones fiscales.

A resultas de la referida Acta se giró liquidación a (ENTIDAD 1) S.A.U. por importe de 201.361,56 Euros, que incluía el importe de las retenciones dejadas de ingresar ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa (171.273,04 euros) más sus intereses de demora por cuantía de 30.042,13 euros.

- 5º. Por escrito de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de fecha 13 de marzo de 2008, registrado de entrada en la AEAT el 14 de marzo, se requirió la inhibición de esta última y se le reclamó la remisión del importe de 201.361,56 euros.
- 6º. El 17 de abril de 2007 la AEAT contestó a la Hacienda Foral de Gipuzkoa significándole que la actuación cuya competencia requería para sí esta última correspondía a un expediente tramitado y denegado al obligado tributario, que éste no había recurrido y que, además, al margen de dicho procedimiento tampoco se había iniciado otro directamente por la Hacienda Foral de Gipuzkoa en los términos previstos en los Acuerdos y Grupos de Trabajo AEAT-Haciendas Forales.
- 7º. El 1 de julio de 2008 la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña emitió un informe de ratificación de acuerdo de denegación de reembolso de ingresos tributarios, basándose en que "la entidad no ha acreditado que las trabajadoras hayan prestado sus servicios en el territorio foral de Guipúzcoa, desde luego no con carácter único, sino más bien al contrario atendiendo a sus contratos de trabajo"

3. En su reunión de 12 de septiembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado.

4. El 30 de octubre de 2008 la AEAT dirigió un escrito a esta Junta Arbitral, registrado el 3 de noviembre de 2008, en el que interesaba en primer lugar la inadmisión del conflicto, argumentando que los acuerdos de la AEAT por los que se desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por (ENTIDAD 1) SAU. en relación con las retenciones objeto del conflicto fueron notificados

a la Hacienda Foral de Gipuzkoa el 23 de septiembre de 2005, sin que hayan sido objeto de recurso y sin que en el plazo de cerca de tres años transcurridos desde aquella notificación hasta el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral, se planteara conflicto de competencias ante la jurisdicción competente "que era, como ha afirmado recientemente el Tribunal Constitucional en su sentencia 26/2008, la jurisdicción contencioso administrativa por no estar constituida en aquellos momentos la Junta Arbitral"; y subsidiariamente la desestimación de la retención de la Hacienda Foral de Gipuzkoa por no haber probado los hechos en los que se funda.

5. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la AEAT y a la entidad (ENTIDAD 1) SAU., la primera formuló alegaciones mediante escrito de 18 de marzo de 2009, registrado el día 23 de los mismos; la segunda mediante escrito de 16 de marzo de 2009, registrado el día 18 de los mismos; y sin que la entidad interesada formulara alegaciones.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para la recaudación de las retenciones por rendimientos de trabajo personal practicadas por el obligado tributario (ENTIDAD 1), SAU. (C.I.F. A-----), a cuenta del IRPF, por el período comprendido desde abril de 2001 hasta febrero de 2005, por las trabajadoras Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2).

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión, es preciso examinar la alegación relativa a la extemporaneidad por la falta de presentación del conflicto, en ausencia de la Junta Arbitral, ante la jurisdicción contencioso administrativa, planteada como causa de inadmisión por la AEAT.

Este argumento ha sido reiteradamente utilizado por la AEAT en otros expedientes tramitados ante esta Junta Arbitral, algunos de los cuales han sido objeto ya de acuerdos notificados a dicha parte y firmes en vía administrativa.

Es cierto que el RJACE no regula un régimen transitorio para los conflictos planteados con anterioridad -lo que implícitamente supone asumir que se podían plantear los mismos aun en ausencia de Junta Arbitral- al nombramiento de los miembros de la Junta Arbitral y a la efectiva constitución de ésta, pero, como ya señalamos en la Resolución 2/2008, de 22 de diciembre, rebatiendo argumentos de la AEAT similares a los planteados en el conflicto que ahora nos ocupa, "en ausencia de una norma transitoria en el RJACE no existen razones para situar en cualquiera de las fechas señaladas el día inicial del cómputo del plazo de planteamiento del conflicto. Por el contrario, parece adecuado sostener que la aplicación del sistema de plazos de este Reglamento tiene como presupuesto que la Junta Arbitral se halle de manera efectiva en el desempeño de sus funciones. Carecería de justificación, en efecto, que caducase la posibilidad de acudir a la Junta Arbitral como vía prevista en el Concierto Económico para la resolución de controversias antes de que este órgano tuviese la posibilidad real de entrar a conocer de ellas. Esta conclusión encuentra apoyo además en el principio pro actione. Atendiendo a estas consideraciones, la Junta Arbitral ha adoptado el criterio de admitir a trámite los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución efectiva, que tuvo lugar el día 4 de abril de 2008, entre los que se encuentra el ahora sometido a la decisión de esta Junta Arbitral. No se trata, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podría ser aplicable el plazo de un mes establecido en el RJACE, sino de conflictos surgidos mucho tiempo (en algunos casos años, como en el que es objeto del presente acuerdo), para cuya resolución se habilita ahora esta

vía. En cualquier caso, el indicado plazo no podría aplicarse retroactivamente sin menoscabo de la seguridad jurídica a conflictos entablados antes de la publicación del RJACE. En virtud de los anteriores razonamientos procede rechazar la alegación de extemporaneidad formulada por la AEAT", doctrina que trasladamos al presente conflicto, sin que pueda enervarse nuestra posición por citas jurisprudenciales que esta Junta Arbitral asume, pero que tienen una interpretación por parte de la AEAT distinta de la que sostiene esta Junta.

Cabe añadir que esta posición de la Junta Arbitral ha sido sancionada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 22 de Abril de 2010, recurso número 0147/2009, y 13 de abril de 2011, recurso número 540/2008. La segunda de ellas cita a la anterior y afirma que comparte "el criterio que viene manteniendo la Junta Arbitral respecto a los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución, al no tratarse, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podía ser aplicable el plazo de un mes establecido en el Reglamento, sino de conflictos surgidos con anterioridad, como ocurre en este caso ... ". Esta cuestión está, pues, totalmente zanjada.

3. En lo que concierne al fondo del asunto, en su escrito de planteamiento del conflicto la Hacienda Foral de Gipuzkoa expone los argumentos en los que funda su competencia para la recaudación y cobro de las retenciones por rendimientos del trabajo personal a las que se refiere su pretensión, que consisten en que las trabajadoras a las que se les practicaron dichas retenciones por la entidad prestaban su trabajo en Gipuzkoa al estar adscritas a centros de trabajo situados en este Territorio Histórico. El artículo 7.Uno del Concierto Económico dispone, en efecto, que "Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio

cuando correspondan a los que a continuación se señalan: a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador".

4. Pero ocurre que la Hacienda Foral de Gipuzkoa no ha desplegado el menor esfuerzo probatorio para acreditar que, como pretende, las trabajadoras respecto de cuyas retenciones se discute estuvieran efectivamente adscritas a un centro de trabajo ubicado en Gipuzkoa.

5. Como único soporte documental en apoyo de su pretensión ha aportado el Acta de Inspección formalizada por ella misma, en fecha 18 de mayo de 2005, a la que se acompaña una relación de trabajadores y de retenciones aportada por la propia obligada tributaria, y en la que se menciona: a) un escrito que, también la propia obligada tributaria, habría presentado ante la Hacienda Foral reconociendo la adscripción de las dos trabajadoras al centro de trabajo de Donostia-San Sebastián, escrito que no se aporta; y b) una Diligencia que se dice suscrita el 23 de noviembre de 2005, en [a que el representante de la entidad retenedora habría reconocido igualmente todos [os hechos que invoca en prueba de su aspiración, pero que tampoco aporta.

6. Por el contrario, constan en el Expediente las copias de [os dos contratos de trabajo suscritos entre la entidad retenedora y sus empleadas, en los que inequívocamente se hace constar, en ambos casos, que el lugar de prestación de los servicios de las trabajadoras es el centro de trabajo ubicado en Barcelona.

7. En esta tesitura, la Junta Arbitral no puede menos que concluir que la Hacienda Foral de

Gipuzkoa ha formulado su pretensión con una insuficiente base probatoria. En efecto, la única prueba aportada por Diputación Foral de Gipuzkoa es un acta de inspección que se limita a recoger declaraciones del obligado tributario, insuficientes a juicio de esta Junta Arbitral para contradecir la incontestable literalidad de los contratos de trabajo suscritos y rubricados por la entidad retenedora y sus empleadas.

En ausencia de otras pruebas no puede discutirse que el centro de trabajo al que estaban adscritas Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2), de cuyas retenciones se trata en este conflicto, era el que la entidad (ENTIDAD 1), SAU. tenía en la calle Santa Elionor 3 de Barcelona.

8. Concluido lo que antecede, no ha lugar a pronunciamiento alguno acerca de la cuestión que plantea la AEAT en contra de la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de que se le restituyeran intereses de demora junto con el importe de las retenciones ingresadas en la AEAT.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración Tributaria del Estado es competente para la recaudación de las retenciones por rendimientos de trabajo personal practicadas por el obligado tributario (ENTIDAD 1), S.A.U. (C.I.F. A-----), a cuenta del IRPF, por el periodo comprendido desde abril de 2001 hasta febrero de 2005, por las trabajadoras Dña. (Nombre y Apellidos 1) y Dña. (Nombre y Apellidos 2).

Resolución R 24/2011 Expediente 11/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de noviembre de 2011 la Junta Arbitral del Concier-to Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración del Estado acerca de la competencia para la devolución saldo del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, solicitada por la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF B---). que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 11/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de un escrito de fecha 29 de septiembre de 2009, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 2 de octubre de 2009.

De dicho escrito y de la documentación que lo acompaña resultan los siguientes antecedentes:

1º. La entidad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF B----) - en adelante "la entidad"-presentó a la Hacienda Foral de Gipuzkoa declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (modelo 390) correspondiente al ejercicio 2008 (Doc. nº 1 anexo al escrito de planteamiento), de la que resulta a devolver la cantidad de 770.146,66 EUR. Esta cantidad es el resultado del siguiente cómputo:

- Diferencia anual entre el IVA devengado y el soportado: - 1.403.309,34 EUR, de la que el 40,20 por 100 corresponde al terri-

torio de Gipuzkoa, es decir, 564.130,35 EUR.

- A la cantidad anterior se suman los ingresos efectuados en el ejercicio por importe de 206.016,31 EUR.

2º. En el ejercicio 2008 la entidad presentó por vía telemática ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) declaraciones-liquidaciones mensuales del IVA (grandes empresas, modelo 320) y declaración-resumen anual (grandes empresas, modelo 392). De esta última resulta una cantidad a devolver de 1.140.467,37 EUR computada de la siguiente manera:

- 59,80 por 100 de la diferencia entre el IVA soportado: -839.179,16 EUR. (Se observa una diferencia irrelevante -de 30 céntimos, seguramente debida a una errata- entre la diferencia declarada a la Hacienda Foral y a la AEAT).
- Más los ingresos resultantes de las declaraciones-liquidaciones mensuales presentadas en el ejercicio: 301.288,21 EUR.

3º. En respuesta a un requerimiento de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la AEAT, la entidad presentó el 4 de junio de 2009 ante esta dependencia, un escrito (curiosamente fechado el día siguiente) (Doc. nº 3 anexo al de planteamiento) en el que manifiesta lo siguiente:

- Que (ENTIDAD 1), S.L., antes (ENTIDAD 2), S.L. absorbió mediante escritura de fusión de fecha 29 de diciembre de 2007 a la sociedad (ENTIDAD 1), S.A. con CIF A----

- En la citada escritura, incluida como Doc. nº 5 entre los anexos al escrito de planteamiento, se indica que la absorbente, (ENTIDAD 2), S.L., socio único de (ENTIDAD 1), S.A., adoptó tras la fusión la denominación social de (ENTIDAD 1), S.L. En ella se establece también que la fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad que se extingue se consideran realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad absorbente es el 1 de enero de 2007. La escritura se inscribió en el Registro Mercantil de Gipuzkoa el 31 de diciembre de 2007.

- Que la sociedad absorbente (ENTIDAD 1), S.L. (antigua (ENTIDAD 2), S.L.), con domicilio fiscal en Guipúzcoa, no superó el volumen de operaciones por importe de 7 millones de euros en el ejercicio de 2007.

- Que aunque debiera haber tributado exclusivamente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, la entidad presentó en 2008 declaraciones del IVA tanto a ésta como a la AEAT en las proporciones 40,20 y 59,80 respectivamente, en virtud de las cuales ingresó en la AEAT en los cinco primeros meses de dicho ejercicio la suma de 301.288,08 EUR.

- Que la entidad solicitó a la AEAT la devolución en concepto de IVA de 1.140.467,37 EUR.

- Que dado que corresponde la tributación exclusivamente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa en el ejercicio 2008 procede que la AEAT transfiera a la Hacienda guipuzcoana las cantidades ingresa-

das en aquélla, lo que pide que se acuerde por la Agencia Estatal.

4º. Con fecha 10 de junio de 2009 la entidad presentó ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa escrito del anterior día 6 (Doc. nº 4 anexo al de planteamiento del conflicto). En el citado escrito la entidad expone las mismas consideraciones que había formulado ante la AEAT; señala que "siguiendo instrucciones de la propia Agencia Tributaria" solicitó de ésta la transferencia de las cantidades ingresadas por importe de 301.288,08 EUR; aporta nuevas declaraciones-liquidaciones mensuales y declaración-resumen anual del IVA ejercicio 2008 (esta última aneja como Doc. nº 5 al escrito de planteamiento) y concluye solicitando de la Diputación Foral la devolución en concepto de IVA ejercicio 2008 de 1.910.614,03 EUR.

La cantidad cuya devolución solicita la entidad de la Diputación Foral de Gipuzkoa se explica por la entidad como la suma de las dos siguientes partidas: 1.140.467,37 EUR (devolución solicitada al Estado) y 770.146,66 EUR (devolución solicitada inicialmente a la Hacienda Foral).

Otra manera de computar la cantidad cuya devolución se pide a la Diputación Foral en el mencionado escrito (1.910.614,03 EUR) es la suma de las siguientes cantidades:

- 1.403.309,64 (saldo total del IVA) más
- 507.304,39 (suma de las cantidades ingresadas a las dos Administraciones; de acuerdo con este planteamiento, la ingresada al Es-

tado sería transferida por éste a la Diputación)

5º. Con fecha 22 de julio de 2009 (Doc. nº 6 anexo al escrito de planteamiento) el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa dictó un acuerdo mediante el cual, por una parte, rectifica el saldo total del IVA reduciéndolo a -1.366.745,21. Por otra parte, la Hacienda Foral de Gipuzkoa sostiene, en virtud de los argumentos que aduce, que la entidad superó en el ejercicio 2007 el volumen de operaciones de 7 millones de euros, por lo que únicamente corresponde a la Diputación Foral la devolución del 40.20 por 100 del saldo inicialmente solicitado, correspondiendo al Estado la devolución del resto. En consecuencia, el mencionado órgano formuló propuesta de liquidación provisional por la que se determina una devolución de 755.447,88 EUR.

6º. Mediante Orden Foral 617/2009, de 3 de agosto, notificada a la Administración del Estado el día 4 de agosto de 2009, se declaró la incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución del importe de 1.140.467,37 EUR del IVA ejercicio 2008 solicitada por la entidad.

7º. Manifiesta la Diputación Foral de Gipuzkoa que "a la fecha de planteamiento del presente conflicto no se ha recibido en este Departamento de Hacienda y Finanzas ningún pronunciamiento de la Administración tributaria del Estado en relación con dicha propuesta". Por fecha de planteamiento hay que entender la del correspondiente escrito, es decir, el 29 de septiembre de 2009.

8º. En su reunión del 22 de septiembre de 2009 el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa decidió plantear el presente conflicto. El 28 de septiembre de 2009 el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral comunicó el anterior acuerdo al Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco en cumplimiento del artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concerto Económico aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre (RJACE).

2. El escrito de planteamiento concluye con la petición a esta Junta Arbitral de que "dicte una resolución por la que se declare la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de esta Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución del importe de 1.140.467,36 euros, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, correspondiente al porcentaje del 59,80% del volumen total de operaciones declaradas en territorio común, solicitada por la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF ----), al derivar dicho saldo de operaciones realizadas por dicha entidad cuando tributaba en volumen de operaciones por dicho Impuesto, correspondiendo a la Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa la exacción en el ejercicio 2008 exclusivamente del 40,20% restante y se determine la competencia al efecto a la Administración del Estado".

3. La Administración del Estado no hizo uso del derecho a formular alegaciones que le confiere el artículo 16.2 RJACE.

4. Puesto de manifiesto el expediente, en el trámite de alegaciones previsto en el artículo 16.4 RJACE, la Diputación Foral de Gipuzkoa presentó el 4 de mayo de 2011 a esta Junta Arbitral un escrito de fecha 3 de mayo de 2011, en el que expone que tras el examen de la documentación contenida en el expediente "se aprecia la ausencia de alegacio-

nes por parte de la Administración del Estado ante el escrito de planteamiento de conflicto efectuado por parte de esta Administración, al igual que no expuso argumentación en contrario ante la declaración de incompetencia notificada por esta Diputación Foral el 4 de agosto de 2009. En consecuencia, no cabe a esta Administración sino ratificar los argumentos expuestos en el escrito de planteamiento de conflicto referido". Concluye solicitando a la Junta Arbitral que resuelva de acuerdo con lo solicitado en este último escrito.

5. Tampoco en esta ocasión formuló alegaciones la Administración del Estado.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto fue planteado en tiempo y forma. En efecto, por una parte, el escrito de planteamiento de la Diputación Foral de Gipuzkoa se presentó dentro del plazo de un mes "a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior" establecido en el artículo 13.2 RJACE. Según el apartado 1 remitido, "[s]e entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atiende el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atiende la declaración de incompetencia de la otra Administración". Consideramos que el plazo de un mes para la afirmación tácita de la competencia es también aplicable a la manifestación tácita de incompetencia.

Pues bien, en el presente caso la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa se notificó a la Administración del Estado el 4 de agosto de 2009, por lo que de acuerdo con las citadas normas reglamentarias y teniendo en cuenta el artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones

Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 RJACE, el plazo de un mes cuyo transcurso determinó la manifestación tácita de incompetencia de la Administración del Estado se cumplió el 5 de septiembre de 2009 y el plazo de un mes para el planteamiento del conflicto se cumplió el 6 de octubre de 2009. Por tanto, el escrito de planteamiento del conflicto, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 2 de octubre de 2009 fue presentado dentro de plazo.

Por otra parte, dicho escrito reúne los requisitos establecidos en el artículo 13.2 RJACE.

2. El objeto del presente conflicto consiste en determinar si, como sostiene la Diputación Foral de Gipuzkoa, la Hacienda Foral es competente para la devolución a la entidad del saldo del IVA correspondiente al ejercicio 2008 tan sólo en proporción al volumen de operaciones realizadas en su territorio o, por el contrario, lo es para la devolución de la totalidad de dicho saldo. Esta segunda postura sería ciertamente la más favorable para la Administración del Estado, la cual, sin embargo, a tenor de los datos que se deducen del expediente, en ningún momento la ha sostenido expresamente, sea aceptando de manera explícita la petición que le formuló la entidad de transferir a la Diputación Foral de Gipuzkoa las cantidades ingresadas en territorio común, sea manteniendo tal posición ante esta Junta Arbitral.

Esta renuncia de la Administración del Estado a argumentar en apoyo de la tesis más beneficiosa para ella no equivale, desde luego, a un desistimiento o allanamiento por su parte, que en todo caso exigiría una manifestación expresa (no necesariamente escrita, aunque otra forma es difícilmente imaginable) por su parte, como se deduce del artículo 91 LRJ-PAC. Por consiguiente, debemos examinar los razonamientos con los cuales la Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene su tesis y valorarlos en sus méritos a la luz de

los preceptos del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV).

3. La respuesta a la cuestión objeto del presente conflicto exige determinar cuál de las dos Administraciones era la competente para la exacción del IVA en el ejercicio 2008. El artículo 27.Uno CEPV, en la redacción dada por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, dispone a estos efectos lo siguiente:

"La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. 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.

Segunda. 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 el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco".

A la vista de este precepto, y teniendo en cuenta que en 2008 la entidad tenía su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, la respuesta a la cuestión controvertida se reduce a determinar si el volumen total de operaciones de (ENTIDAD 1), S.L. en el año

anterior excedía o no de 7 millones de euros. Si dicho volumen hubiese sido superior a la suma indicada, la competencia exactora sobre el IVA, y por tanto, para la devolución del saldo negativo resultante por este impuesto en 2008, se distribuiría entre el Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. Las correspondientes proporciones no están en discusión ni son objeto de este conflicto. Por el contrario, si el volumen total de operaciones en 2007 no hubiese excedido de 7 millones de euros, la competencia exactora correspondería exclusivamente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa por aplicación del criterio del domicilio fiscal.

4. La Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que el volumen total de operaciones de la entidad en 2007 excedió de 7 millones de euros, por considerar que al realizado por (ENTIDAD 2), S.L. (denominación de la entidad con anterioridad a la absorción por ella de (ENTIDAD 1), S.A.) hay que añadir el realizado por la sociedad absorbida, que era superior a aquella cantidad.

Los argumentos en los que funda esta tesis, no siempre expuestos con claridad, pueden resumirse de la manera que se explica a continuación.

1º) Comienza por afirmar la Diputación Foral que el volumen de operaciones al que se refiere el artículo 27.Uno CEPV es el relativo a su propia actividad empresarial, "cuestión ésta de gran relevancia ya que cualquier incidencia en la actividad mercantil de la misma, mediante operaciones financieras ajenas a su propia actividad, podría afectar a esta magnitud alterando las reglas competenciales". Esta consideración parece apuntar en sentido contrario a la tesis favorable a la Institución Foral, si se entiende que una de las aludidas operaciones financieras es la fusión.

2º) No obstante, considera la Diputación Foral de Gipuzkoa

"que el artículo 27.Uno.Tercera del Concerto debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, cuando una mercantil, ya constituida con anterioridad, dé comienzo el ejercicio fiscal con un importe de contraprestaciones realizadas el año anterior inferior a 7 millones de euros y a lo largo del mismo supere dicha cuantía por el curso normal del tráfico empresarial, sin hechos relevantes que alteren aquél, debería tributar a la Administración en que radique su domicilio fiscal, quien resultaría competente para su exacción (exceptuado el supuesto del arto 27.Uno. Primera del texto concertado). Sin embargo, el siguiente año tributará en volumen de operaciones, en base a lo señalado en el artículo 27.Uno.Segunda, anteriormente reproducido.

En sentido contrario, aquella mercantil con volumen total de operaciones que supere aquella cifra en un año y en el ejercicio posterior tributaria en ambos en proporción a aquellas Administraciones que correspondan, sin perjuicio de aplicar el criterio del domicilio fiscal a partir del año siguiente en que su volumen global a final del ejercicio resulte inferior a la cantidad señalada.

Del mismo modo, siguiendo en esta misma línea, en aquellos supuestos en que se produzcan determinadas circunstancias que supongan e incidan en una variación significativa del volumen de operaciones de la entidad, [...] detallados en el artículo 29.Dos [...] que permitirían modificar, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, el porcentaje provisional aplicable en las declaraciones-liquidaciones a presentar en el mismo año, resultante del volumen de opera-

ciones 'heredado' del proceso de reestructuración entre empresas, a expensas de la regularización final correspondiente. Una vez hecha esta regularización al concluir el ejercicio fiscal, el porcentaje definitivo del volumen total acreditado atribuido a cada Administración sería utilizado como provisional para el próximo ejercicio".

El artículo 29.Dos CEPV dispone lo siguiente:

"Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2." del capítulo 111 del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios".

Es decir que en el caso de fusión, además de los restantes operaciones y supuestos que contempla la norma transcrita, la sociedad absorbente puede modificar, con aplicación a las declaraciones de ese mismo ejercicio, la proporción provisional que resulta de las operaciones del año precedente, si bien comunicándolo previamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. La nueva proporción así resultante, previa regularización en la última declaración-liquidación del ejercicio según las operaciones realizadas en éste, determinará la proporción definitiva (art. 29.Tres CEPV). Ésta, a su vez, será la proporción provisional en el ejercicio siguiente (art. 29.Dos CEPV).

Si no hemos entendido mal su exposición, para la Diputación Foral de Gipuzkoa el precepto transcrito sería el cauce del Concierto por medio del cual el volumen de operaciones de la sociedad absorbida podría sumarse al de la absorbente.

Según la Diputación Foral de Gipuzkoa (pág. 10 del escrito de planteamiento), "esta interpretación quedaría ratificada en base al contenido del artículo 27. Dos del Concierto, cuando establece la posibilidad de que aquellas mercantiles, ya sea al inicio de la actividad o incluso cuando el primer año de actividad no coincidiera con el año natural (con el ejercicio fiscal), pudieran encontrarse tributando en volumen de operaciones ente diferentes Administraciones competentes, sin esperar a conocer la cifra de negocio de final del ejercicio, atendiendo al volumen de operaciones realizado en el primer año natural o elevando al año tal cuantía si el periodo resultara inferior al año".

El citado artículo 27.Dos CEPV dispone lo siguiente:

"Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equiva-

lencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 7 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año".

Entendemos la afirmación de la Diputación Foral de Gipuzkoa en el sentido de que lo que confirmaría este precepto es la posibilidad de que la cifra de negocios de un año surta efectos en este mismo ejercicio.

Ahora bien, añade la Diputación Foral, "el hecho de que los efectos de la fusión por absorción en relación al IVA se materialicen en el último día del año 2007 (fecha de inscripción en el Registro Mercantil) dificulta, por no decir impide, la aplicación de la regla contenida en el artículo 29.Dos del Concierto, al eliminar la posibilidad de que la mercantil absorbente adapte el porcentaje provisional de tributación a las diferentes Administraciones de acuerdo al volumen de operaciones real y efectivo sobrevenido en base a la operación de reestructuración llevada a cabo".

Al ser el día siguiente a la operación de fusión correspondiente a un ejercicio diferente (el año 2008), prosigue la Diputación Foral, "ha resultado suprimida la posibilidad de adaptar las reglas de distribución competencial a las operaciones de reordenación mercantil, con alteración de las reglas contenidas en el Concierto, como consecuencia de la actuación particular de operadores económicos privados en función de sus propios intereses". En cambio, afirma la Diputación, "si

en el caso aquí estudiado la fusión se hubiera concretado en los primeros meses de 2007, sin duda alguna la cuestión ahora debatida quedaría solventada considerando que en 2008 la tributación se efectuaría en volumen de operaciones, teniendo en cuenta el lugar de realización del hecho imponible" (pág. 11).

3º) Invoca la Diputación Foral de Gipuzkoa el artículo 2.Dos CEPV, que remite para la interpretación del Concierto a lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias, la cual reenvía (art. 12.1 de la LGT vigente) al artículo 3.1 del Código civil, según el cual "[l]as normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Expone la Diputación Foral que la entidad absorbida (ENTIDAD 1), S.A. tributó desde 2004 hasta 2007 inclusive según proporción correspondiente a cada Administración en función del volumen de operaciones (que excedía ampliamente en todos esos ejercicios de 7 millones de euros, mientras que la absorbente no llevó a cabo en dichos ejercicios actividad empresarial alguna, habiendo presentado declaraciones-liquidaciones del IVA desde 2004 (año de su constitución) hasta 2007 únicamente arrojando IVA soportado. La actividad de la absorbente (antes (ENTIDAD 2), S.L. y tras la fusión (ENTIDAD 1), S.L.) consiste solamente en la explotación del negocio generado por la absorbida. La fusión, viene a decir el argumento de la Diputación, alteró la titularidad jurídica del negocio pero no su naturaleza económica, por lo que no debería tampoco modificarse el criterio de distribución del IVA que se venía aplicando con anterioridad a aquella operación.

La aplicación estricta del criterio de exacción del artículo 27.Uno.Tercera CEPV daría

lugar a la competencia exclusiva de la Hacienda Foral de Gipuzkoa sobre el IVA ejercicio 2008, puesto que en el 2007 el volumen de operaciones de la entidad subsistente tras la fusión (la ahora denominada (ENTIDAD 1), S.L.), domiciliada fiscalmente en Gipuzkoa, fue inferior a 7 millones de euros. En tal caso, como señala la Diputación, el ejercicio 2008 sería un ejercicio "anómalo".

De aceptarse el criterio (implícitamente) mantenido por la Administración del Estado, las entidades con volumen de operaciones superior a 7 millones de euros podrían determinar a su albedrío para futuros ejercicios la Administración competente para la exacción del IVA: bastaría con ser absorbidas por una sociedad con volumen de operaciones inferior a esa cifra.

4º) En virtud de la fusión la entidad absorbente asumió por sucesión universal todos los derechos y obligaciones de la extinguida a partir de la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, el 31 de diciembre de 2007. Por consiguiente, desde el 1 de enero de 2008 la sociedad absorbente se subrogó en la posición de la absorbida frente a las Administraciones tributarias correspondientes, incluidas las derivadas del Concierto, surgidas como consecuencia del volumen de operaciones declarado en 2007.

5º) Según la Diputación Foral de Gipuzkoa, "la propia normativa del [VA soluciona la cuestión". Se refiere, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, al artículo 121.Uno del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal a la Ley 37/1992, del IVA, idéntico al del mismo número de ésta. El citado precepto es del tenor siguiente:

"A efectos de lo dispuesto en este Decreto Foral, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de

equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto.

En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida".

6º) Arguye finalmente la Diputación Foral de Gipuzkoa que la interpretación (implícitamente, habría que puntualizar) mantenida por la Administración tributaria del Estado "dificultaría la aplicación de principios armonizadores del IVA en el ámbito comunitario, como el de igualdad de trato, puesto que si otra mercantil, en circunstancias similares hubiera inscrito la fusión en abril de 2007 hubiera debido tributar en volumen de operaciones en el ejercicio 2008. Sin embargo, al haberlo hecho (ENTIDAD 1), S.L. el último día del citado ejercicio, la consideración a partir del 1 de enero de 2008 únicamente de su propio volumen en 2007 parece impedir la aplicación de la regla contenida en el artículo 27.Uno.Segunda del Concierto Económico".

Añade que tampoco se observaría la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas según la cual la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Si este criterio no se tomase en consideración se podrían "incentivar operaciones financieras 'artificiales' tendentes a la elección de la Administración exaccionadora".

5. La cuestión planteada por el presente conflicto consiste -enunciémosla de nuevo, aun a costa de ser reiterativos-en determinar si en el cómputo del volumen total de operaciones de la entidad en el ejercicio 2007 debe incluirse o no el realizado por (ENTIDAD 1), S.A. absorbida por ella. De la respuesta a esta cuestión depende que dicho volumen de operaciones exceda o no de 7 millones de euros y, en consecuencia, si en el ejercicio en cuestión, 2008, la entidad debe tributar con arreglo al volumen de operaciones realizado en territorio común y foral o según el domicilio.

Así formulada, la cuestión planteada es distinta en rigor de la definición del concepto de "volumen total de operaciones" entendida como determinación de las operaciones cuya contraprestación forma dicho volumen; por ejemplo, si lo integran las operaciones no sujetas al IVA o las realizadas fuera del ámbito de aplicación de este impuesto.

Esta última cuestión, regulada en el artículo 27.Dos, párrafo primero, del CEPV, no se suscita en el presente conflicto.

La solución del problema que nos ocupa ha de basarse principalmente en las normas del Concierto Económico; no es posible, por tanto, atribuir un peso decisivo a disposiciones ajenas a él, salvo que el propio Concierto remita a ellas, como hace a efectos del Impuesto sobre Sociedades en el artículo 14.Dos, párrafo segundo, y sin perjuicio de la utilización cuando proceda del elemento sistemático de la interpretación.

Tiene, por tanto, un valor limitado el argumento extraído del artículo 121.Uno del Decreto Foral 102/1992.

El correcto planteamiento de la cuestión controvertida requiere tener en cuenta la distinta finalidad de las normas contenidas en los artículos 27.Uno.Tercera y 29.Dos CEPV. El primero contiene la regla en virtud de la cual

el sujeto pasivo tributa en un determinado ejercicio según su domicilio fiscal o según el volumen de operaciones realizado en cada territorio (la tradicionalmente denominada "cifra relativa de negocios"): que su volumen total de operaciones en el año anterior hubiera excedido o no de 7 millones de euros. El segundo, por el contrario, regula la determinación de las proporciones correspondientes a las operaciones realizadas en territorio común y foral aplicables en un determinado ejercicio, estableciendo, en resumen, que tales proporciones serán provisionalmente las aplicadas en el año precedente, pero que pueden modificarse en determinados supuestos, entre los que figura la fusión societaria. Esta modificación requiere la previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el propio Concierto Económico.

Dada la diferente función de ambas normas, no es necesario que el volumen total de operaciones del año anterior al que se refiere el artículo 27.Uno.Tercera CEPV, haya sido aplicable en ese mismo año en virtud del artículo 29.Dos CEPV. En otros términos, cabe la posibilidad de que el volumen de operaciones de un ejercicio determinado, que, según el artículo 27.Uno.Tercera CEPV, ha de tenerse en cuenta a efectos de la alternativa entre tributación según domicilio o según volumen de operaciones en el ejercicio siguiente, no coincida con el que se tuvo en cuenta en ese mismo ejercicio a efectos del reparto del impuesto.

Lo anterior puede suceder cuando ni el sujeto pasivo ni ninguna de las Administraciones interesadas hayan promovido la rectificación del porcentaje de reparto inicialmente aplicado con arreglo al artículo 29.Dos CEPV, o cuando, por el momento en que tuvo lugar el supuesto que según este precepto permite tal rectificación, ésta no haya sido posible, como ocurre en el presente caso. A efectos de la determinación del umbral de volumen de operaciones para la tributación propor-

cional a ambas Administraciones no puede haber diferencia de tratamiento según el momento del ejercicio (del año anterior al considerado) en que el suceso que origina la modificación del porcentaje (en el presente caso la fusión) ha tenido lugar, como teme la Diputación Foral de Gipuzkoa. En otras palabras, el volumen de operaciones umbral tiene que ser el mismo cualquiera que sea ese momento.

Por otro lado, sin perjuicio de la distinta finalidad de los artículos 27.Uno.Tercera y 29.Dos CEPV, parece claro que la determinación del volumen de operaciones que ha de tomarse en consideración a efectos de uno y otro precepto debe regirse por el mismo criterio, de manera que si a efectos del segundo de ellos se tienen en cuenta las consecuencias de una fusión, lo mismo debe suceder a efectos del primero. Es lógico además que en el cómputo del volumen de operaciones al que se refieren ambos preceptos se incluya el realizado por la sociedad absorbida: en cuanto al primero de ellos, porque esa magnitud es un índice de la dimensión de la empresa; en cuanto al segundo, porque el volumen de operaciones conjunto es el que determinará el porcentaje de reparto del impuesto en función del territorio en que se realicen las operaciones que lo originan.

Bastan las consideraciones precedentes para llegar a la conclusión de que en el presente caso el volumen de operaciones realizado en el ejercicio 2007 por la sociedad absorbida, (ENTIDAD 1), S.A., debe integrarse en el cómputo del volumen de operaciones de la entidad como absorbente, el cual, por tanto, rebasaría el umbral de 7 millones de euros.

6. No aportan gran cosa en apoyo de esta conclusión otros argumentos aducidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa. Así, en primer lugar, el abuso del punto de conexión del Concierto Económico al que podría dar lugar la solución contraria, que no es posible si se

acepta la tesis que propugnamos; prescindiendo, por otra parte, de la viabilidad fiscal de una operación de fusión realizada con esa finalidad. Lo mismo sucede con el argumento de la subrogación de la absorbente en la posición de la extinguida frente a la Hacienda Pública, ya que la tributación de la primera en volumen de operaciones no es un derecho transmisible en el que quepa la sucesión; la cuestión a dilucidar aquí es el régimen de tributación de la absorbente (según el domicilio o el volumen de operaciones) y del efecto de la fusión sobre dicho régimen.

Hay, sin embargo, otras consideraciones que sí refuerzan la anterior conclusión. La primera es que en la escritura de fusión de 26 de diciembre de 2007, otorgamiento quinto, se fija el día 1 de enero de 2007 como fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad que se extingue se consideran realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad absorbente. Es de señalar que el artículo 98 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades, al igual que el 91 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone que las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones a las que es aplicable el régimen especial de las reorganizaciones empresariales "se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles". Es decir, que la retroacción contable de la fusión tiene también efectos fiscales.

Por consiguiente, las operaciones realizadas por (ENTIDAD 1), S.A. a partir de la fecha indicada eran fiscalmente imputables a la absorbente y contribuían a formar su volumen de operaciones. La declaración-liquidación del IVA y la declaración-resumen anual de aquélla por el ejercicio 2007, que no figuran en el expediente, debieron ser presentadas por ésta.

Debemos aclarar que lo relevante a efectos del cómputo del volumen de operaciones umbral no es el alcance retroactivo de la fusión; cualquiera que sea éste, incluso aunque no exista tal alcance, a dichos efectos el volumen de operaciones de la absorbida se añadiría al de la absorbente. Pero en este caso concreto la retroacción contable de la fusión al comienzo del ejercicio hace que fiscalmente las operaciones de la sociedad absorbida sean imputables a la absorbente y formen parte directamente de su volumen de operaciones, lo cual, en el presente caso, convierte en realidad en ocioso el debate jurídico precedente.

La segunda consideración que robustece la conclusión a la que hemos llegado en el apartado anterior es que la sociedad absorbente, (ENTIDAD 2), S.L., era socio único de la absorbida, (ENTIDAD 1), S.A., y carecía de actividad propia. La fusión llevada a cabo era, por tanto, una fusión de las llamadas "impropias", porque no suponen la integración real de socios y patrimonios ajenos a la absorbente sino únicamente el levantamiento de la separación formal de la personalidad jurídica de la absorbida. Si en la aplicación del IVA ha de tenerse en cuenta la realidad económica, como postula la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que cita la Diputación Foral de Gipuzkoa, es claro que la posición de la entidad después de la fusión es una mera continuación de la que ya tenía antes de ella por intermediación de su filial íntegramente participada.

7. La conclusión a la que hemos llegado en virtud de las consideraciones precedentes, de que el volumen de operaciones realizado en el ejercicio 2007 por la sociedad absorbida, (ENTIDAD 1), S.A., debe integrarse en el cómputo del volumen de operaciones de la entidad como absorbente, y que, en consecuencia, dicho volumen excedió en el referido ejercicio de 7 millones de euros, conduce necesariamente a afirmar, en aplicación del artículo 27.Uno CEPV, que la competencia

para la devolución del saldo negativo del IVA del ejercicio 2008 presentado por (ENTIDAD 1), S.L. pertenece a la Diputación de Gipuzkoa y a la Administración tributaria del Estado en proporción al volumen de operaciones efectuado en los respectivos territorios.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la devolución del saldo negativo del IVA del ejercicio 2008 presentado por (ENTIDAD 1), S.L. pertenece a la Diputación de Gipuzkoa y a la Administración tributaria del Estado en proporción al volumen de operaciones efectuado en los respectivos territorios.

Resolución R 25/2011 Expediente 6/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 22 de diciembre de 2011 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la entidad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF B----), en el que las Administraciones afectadas son la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Diputación Foral de Bizkaia, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 6/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El 13 de julio de 2009 tuvo entrada en esta Junta Arbitral un escrito de fecha 30 de junio de 2009 del representante de la sociedad (ENTIDAD 1), S.L. (NIF B----) -en adelante "la entidad"- en el que éste expuso determinados antecedentes y fundamentos de Derecho. Entre estos últimos, la entidad invoca como título de legitimación lo dispuesto en el artículo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE).

Concluye el escrito solicitando que "se proceda por parte de la Junta Arbitral al inicio del procedimiento para resolver el conflicto que se plantea entre la Administración Tributaria Estatal y la Diputación Foral de Bizkaia relativo a la aplicación del punto de conexión establecido en el artículo 7.Uno.a) de la Ley 12/2002, de Concierto Económico, retenciones del trabajo, ejercicio 2006, conforme establece el citado texto legal y el Real Decreto 1760/2007, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral".

2. El conflicto así planteado fue admitido a trámite por la Junta Arbitral el 20 de diciembre de 2010.

3. Los antecedentes expuestos por la entidad en el citado escrito son en resumen los siguientes:

- La entidad, que tiene su domicilio fiscal en Badalona (Barcelona), presentó todas las autoliquidaciones de retenciones del trabajo, ejercicio 2006, e ingresó la deuda tributaria resultante en la Agencia Estatal de Administración Tributaria
- Con posterioridad la entidad recibió de la Diputación Foral de Bizkaia una liquidación provisional de las retenciones correspondientes a determinados trabajadores con requerimiento de su ingreso en la Hacienda Foral.
- La entidad interpuso recurso de reposición contra dicha liquidación, que fue desestimado, y recurrió frente a esta resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó la reclamación mediante resolución de 18 de marzo de 2009. La entidad ingresó las cantidades en discusión a la Hacienda Foral.
- Mediante escrito de 5 de mayo de 2009 la entidad solicitó de la AEAT la rectificación de las autoliquidaciones relativas a los trabajadores a los que se refiere la discrepancia y la devolución de las correspondientes retenciones. La AEAT no resolvió expresamente sobre esta petición, denegándola, hasta el 31 de mayo de 2010, es decir, casi un año después de la presentación por la entidad del escrito de planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral (copia del acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT figura como Anexo VI del escrito de alegaciones de la AEAT en

el presente procedimiento, folios 184 y sig.).

- Mediante escrito de fecha 12 de mayo de 2009, la entidad se dirigió a la Diputación Foral de Bizkaia y, después de exponer los antecedentes y fundamentos de Derecho que consideró conveniente, manifestó lo siguiente:

"En conclusión, al declararse ambas administraciones competentes para la exacción de las retenciones del trabajo, ejercicio 2006, esta parte solicita, respetuosamente, que la Diputación Foral a la que me dirijo, plantee a la Junta Arbitral mediante el procedimiento establecido en el Real Decreto 1760/2007, el presente supuesto, para que sea el citado órgano quien resuelva sobre la aplicación del punto de conexión "centro de trabajo al que está adscrito el trabajador" establecido en el artículo 7 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico".

- El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia respondió a la anterior solicitud mediante oficio de fecha 9 de junio de 2009, en el que afirmó que "de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, la entidad compareciente debe suscitar directamente el conflicto ante la propia Junta Arbitral ...".

4. Tramitado el planteamiento del conflicto por la Junta Arbitral por el cauce del artículo 13.3 RJACE y notificado dicho planteamiento a las Administraciones afectadas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 15.1 RJACE, formularon alegaciones tanto la Diputación Foral de Bizkaia como la AEAT.

5. En el trámite de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia remitió a esta Junta Arbitral, por medio de un oficio de la Jefa de Servicio de Política Fiscal del Departamento de Hacienda y Finanzas de 8 de febrero de 2011, un informe de fecha 24 de enero de 2011 dirigido al Jefe del Servicio de Coordinación de la Inspección. En este documento se exponen los antecedentes y fundamentos de Derecho en los que se funda la conclusión siguiente:

"De acuerdo con lo expuesto, procede solicitar a la Junta Arbitral que declare la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para la exacción de las retenciones de los citados trabajadores de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.Uno.a) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002 de 23 de mayo, y se proceda a la devolución a la empresa del importe ingresado en la AEAT en concepto de retenciones del ejercicio 2006".

6. Por su parte, la AEAT presentó un escrito de alegaciones de fecha 9 de febrero de 2011, que tuvo entrada el siguiente día 11, en el que, con base en los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone, solicita de la Junta Arbitral la inadmisión del presente conflicto.

7. Puesto de manifiesto el expediente, formularon alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia y la entidad. Aquélla lo hizo mediante un informe de la Inspección de fecha 25 de mayo de 2011, remitido a esta Junta Arbitral por oficio de 1 de junio de 2011. En el citado escrito la Diputación Foral de Bizkaia, por una parte, se ratifica en sus primeras alegaciones y, por otra, sostiene, sobre la base de los argumentos que aduce, que procede "rechazar la solicitud de la AEAT sobre la inadmisión del conflicto por falta de cumplimiento de los requisitos de legitimación necesarios por parte del obligado tributario".

La entidad formuló alegaciones mediante escrito de fecha 14 de junio de 2011, en el que pide que se proceda por la Junta Arbitral a resolver el conflicto.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión objeto del presente conflicto consiste en determinar cuál de las dos Administraciones afectadas, AEAT y Diputación Foral de Bizkaia, es competente para la exacción de las retenciones por rendimientos satisfechos por la entidad a determinados trabajadores en el ejercicio 2006. Es necesario, sin embargo, examinar previamente la alegación de inadmisibilidad del conflicto formulada por la AEAT.

Dicha alegación se funda en que el artículo 13.3 RJACE exige como requisito para que el obligado tributario pueda plantear el conflicto que este tenga carácter negativo. El citado precepto dispone lo siguiente:

"En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, si en el plazo de un mes señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado".

La AEAT sostiene que el presente conflicto no es negativo sino positivo, puesto que ambas Administraciones han recabado la competencia controvertida, por lo que el obligado tributario carecía de legitimación para su planteamiento. En el caso de conflicto positivo el cauce adecuado es el del apartado 1 del artículo 13 RJACE, que exige que la Administración que se considere competente haya requerido de inhibición a la que estime incompetente y que ésta haya rechazado el requerimiento, ratificándose expresa o tácita-

tamente en su competencia. A juicio de la AEAT, si la Diputación Foral de Bizkaia se consideraba competente para la exacción de las retenciones ingresadas en la Hacienda estatal hubiera debido requerir de inhibición a la AEAT en los plazos establecidos en el RJACE.

2. En su informe sobre alegaciones de 25 de mayo de 2011 la Diputación Foral de Bizkaia aduce las siguientes consideraciones acerca del impedimento procedimental suscitado por la AEAT:

"El obligado tributario recibió Resolución desestimatoria de fecha 28/04/2009 [esta es la fecha de la notificación; la de la resolución es, como quedó indicado, el 18 de marzo de 2009] del TEAF de Bizkaia en reclamación interpuesta contra la liquidación de la Diputación Foral de Bizkaia. Asimismo el recurso de reposición planteado ante la AEAT solicitando la rectificación de autoliquidaciones fue desestimado por acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña de 01/04/2009 [este acuerdo se refiere al ejercicio 2007; el relativo a 2006 se dictó, como ya quedó indicado, el 31 de mayo de 2010]. La situación del obligado tributario ante estas resoluciones administrativas denegatorias es idéntica o análoga a la derivada de una declaración de incompetencia y así debería considerarse a efectos de su acceso al conflicto automático mediante la vía del artículo 13.3 del RJACE.

En los supuestos de liquidaciones tributarias negativas o devolución de impuestos, las resoluciones administrativas denegatorias de los recursos, reclamaciones o solicitudes de ingresos indebidos del obligado tributario deben considerarse análogas a las declaraciones de incompetencia a efectos del cumplimiento de los requisitos de acceso al conflicto automático exigidos por el artí-

culo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral. En caso contrario estaríamos cerrando el acceso de los obligados tributarios al arbitraje de la Junta Arbitral, obligándolos a recurrir a la vía judicial para poder resolver un perjuicio derivado únicamente de una discrepancia competencial entre Administraciones. Bastaría la inactividad de una Administración para impedir el acceso automático de los obligados tributarios en bastantes supuestos de perjuicios derivados de actos denegatorios con duplicidad competencial.

Conforme al artículo 13.3 del citado Reglamento de la Junta Arbitral, si ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido en el plazo de un mes a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado.

La interpretación restrictiva que plantea la AEAT, impediría el acceso de los obligados tributarios al arbitraje de la Junta en numerosos supuestos de duplicidad de liquidaciones tributarias, dejando al obligado tributario como único recurso la vía judicial que precisamente intenta evitar la propia existencia de la Junta Arbitral en el "Concierto Económico".

(subrayado del original)

3. No podemos compartir los argumentos aducidos por la Diputación Foral de Bizkaia en favor de la admisión del presente conflicto como "automático" por la vía del artículo 13.3 RJACE. La Diputación se esfuerza por construir dicho conflicto como negativo, para lo cual contraponen sendas resoluciones desestimatorias de las Administraciones afectadas, la del TEAF de Bizkaia y la de la Delegación Especial en Barcelona de la AEAT. Pero el carácter

desestimatorio de tales resoluciones no implica una negación de la competencia para la exacción de las retenciones objeto de la controversia -que es lo que hubiera originado un conflicto negativo--; todo lo contrario, al confirmar los actos impugnados dichas resoluciones reafirman la competencia en virtud de la cual aquéllos se dictaron.

Así, al practicar la liquidación provisional de las retenciones la Diputación Foral de Bizkaia afirma evidentemente su competencia para la exacción de éstas, afirmación en la que se ratifica al desestimar el recurso de reposición interpuesto contra aquélla y que el TEAF de Bizkaia no hace sino confirmar al desestimar la reclamación contra la resolución de la reposición. La afirmación de tal competencia constituye justamente fundamento de estas resoluciones desestimatorias. Es más, esta competencia se afirma expresamente por la Diputación Foral de Bizkaia en su escrito de alegaciones ante esta Junta Arbitral de 24 de enero de 2011, alegaciones en las que se ratifica en el posterior de 25 de mayo de 2011.

Lo mismo cabe decir del acuerdo de la AEAT desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra la denegación de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y devolución de las cantidades ingresadas. Así, los razonamientos en los que se funda el de 1 de abril de 2009, citado por la Diputación Foral de Bizkaia, aunque se refiere al ejercicio 2007, van encaminados a demostrar, en vista de los puntos de conexión del Concierto Económico, la competencia de la Administración del Estado para la exacción de las retenciones. Esto mismo vale para el acuerdo de 31 de mayo de 2010, relativo al ejercicio 2006.

Por las mismas razones que se acaban de exponer, tampoco es persuasivo el argumento de la Diputación Foral de Bizkaia de que, en los supuestos de liquidaciones tributarias negativas o devoluciones de impuestos, las

resoluciones denegatorias de los recursos o solicitudes de ingresos indebidos del obligado tributario deben considerarse análogas a las declaraciones de incompetencia a efectos del artículo 13.3 RJACE. Únicamente es admisible la equiparación mantenida por la cuando la liquidación negativa o el acuerdo denegatorio de una devolución se funde en la incompetencia de la Administración; en tal caso, la resolución desestimatoria del recurso contra esa liquidación negativa o resolución denegatoria de la devolución no hace sino confirmar la incompetencia afirmada por la Administración autora del acto impugnado. Una resolución desestimatoria de un recurso no altera el sentido positivo o negativo del acto impugnado, puesto que lo que hace es precisamente confirmarlo, al contrario de lo que sucede en el caso de una resolución estimatoria de un recurso, que invierte ese sentido en relación con el motivo de la estimación (afirmando, por ejemplo, la competencia del órgano que dictó el acto, si esta era la *ratio petendi*).

Análogamente, el signo positivo o negativo de una resolución sobre una solicitud de devolución, respecto a la competencia de la Administración que la dicta, no deriva de su carácter estimatorio o desestimatorio sino de su fundamento: una resolución desestimatoria tendrá signo positivo (es decir, afirmará la competencia de dicha Administración) cuando se funde en que ésta efectivamente poseía dicha competencia. Esto es lo que sucede en el presente caso con la denegación por la AEA T de la devolución de las retenciones ingresadas en ella. A la inversa, la resolución desestimatoria tendrá signo negativo cuando su fundamento sea la incompetencia de la Administración. Esto último es lo que sucedía con resoluciones denegatorias de devoluciones del IVA que dieron lugar al planteamiento de diversos conflictos negativos de competencias ante esta Junta Arbitral, alguno de ellos por la vía del artículo 13.3 RJACE. Aunque en ambos casos la resolución es denegatoria de la devolución, su significa-

do respecto a la competencia de la Administración que dictó el acto, y por tanto respecto al carácter positivo o negativo del conflicto a que puede dar lugar, es opuesto.

El Reglamento de la Junta Arbitral solamente otorga legitimación a los obligados tributarios en caso de conflicto negativo, de acuerdo con su artículo 13.3. Es, pues, esta disposición la que claramente impide el acceso directo de esos obligados a la Junta Arbitral en los supuestos de conflicto positivo como el presente. La falta de legitimación de los particulares para plantear conflictos, con la excepción señalada, ha sido establecida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en sus sentencias de 12 de diciembre de 2006 (rec. 5031/2001), 3 de febrero de 2011 (rec. 266/2009) y 7 de abril de 2011 (rec. 629/2007).

En los supuestos de conflicto positivo no basta la inactividad de una de las Administraciones para impedir la actuación de la Junta Arbitral sino que es necesario que las dos Administraciones que mantienen posturas discrepantes sobre su competencia se abstengan de plantear el conflicto por la vía del apartado 1 del artículo 13 RJACE. Si esto ocurre, como en el caso presente, el Reglamento de la Junta Arbitral no ofrece ninguna solución, por más deseable que ello pudiera ser deseable de lege ferenda, al menos en algunos supuestos.

No queda, por tanto, otra alternativa que la inadmisión del presente conflicto. Esta conclusión hace innecesario entrar a examinar el fondo de la controversia.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

No admitir el presente conflicto.