

EN TORNO A LA PROBLEMÁTICA DE LA EXACCIÓN DEL IVA EN EL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA CAPV¹

Sofía Arana Landín

Doctora en Derecho

Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la UPV/EHU

I. INTRODUCCIÓN

En la CAPV coexisten hasta ocho sistemas tributarios diferentes². No es de extrañar que ello derive en continuos conflictos competenciales en torno a la exacción e investigación de los diferentes tributos pertenecientes a uno u otro sistema. Así, el hecho de la existencia de una potestad tributaria para cada una de las Diputaciones Forales y que la misma sea conjugada con ciertos principios establecidos en el Concerto Económico que resultan ser ambiguos, etéreos o difíciles de concretizar como lo son los principios de armonización, no distorsión, presión global efectiva equivalente, etc. ocasiona múltiples problemas a la hora de ser llevada a la práctica. Ello es así, muy especialmente en el ámbito de la tributación directa donde la conflictividad adquiere dimensiones alarmantes.

Ello no obstante, como vamos a tener oportunidad de ver con un caso concreto, la conflictividad entre Administraciones también se da, aunque en menor medida, por las razones que vamos a pasar a exponer, en materia de tribu-

¹ Este trabajo está realizado en el marco del Proyecto de Investigación SEJ 2005-09257-C03-03.

² Vid. RODRIGO RUIZ, M.A., prólogo a la obra de CEBRIÁN APAOLAZA, M.L., Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: Análisis tributario, ed.IVAP, Vitoria, 1994.

tación indirecta. Es por este motivo por el que creemos que resulta interesante ver un caso concreto en materia de IVA, para comprobar cómo, a pesar de tratarse del tributo por excelencia de tributación concertada donde se debe aplicar la normativa de régimen común, también se suscitan cuestiones competenciales importantes en torno al mismo.

En primer lugar, antes de proceder a entrar en materia hay que tener en mente el plano en el que debemos situarnos. El Concierto Económico otorga a los TTHH una capacidad normativa muy amplia, especialmente en materia de tributación directa, constituyen lo que se denomina impuestos concertados de normativa autónoma, mientras que dicha capacidad normativa resulta ser muy inferior en general en cuanto a la tributación indirecta, especialmente en materia de IVA.

Así, en cuanto al IVA, se trata de un tributo concertado de normativa común. Según el art. 26 del Concierto se trata de un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado; Ello no obstante, los distintos TTHH pueden aprobar modelos de ingreso y declaración propios y señalar plazos específicos de ingreso para cada período de liquidación, aunque dichos aspectos adjetivos no pueden variar sustancialmente respecto de los fijados por el Estado. Todo lo anterior tiene una consecuencia práctica importante: el número y magnitud de los problemas que puedan surgir se ven notablemente reducidos con respecto a otro tipo de tributos, como por ejemplo, todos los directos. Ello es así porque al tener que aplicar básicamente una misma normativa, las razones que pueden existir por parte de los obligados tributarios para preferir tributar a una u otra Administración se ven drásticamente reducidas. En el fondo, la normativa va a ser la misma, con lo

cual la motivación que exista detrás de la elección de uno u otro territorio, a pesar de que no se pueda considerar nula, sí que resulta ser considerablemente inferior con respecto a aquellos impuestos que gozan de una normativa diferente. Piénsese, por ejemplo, en las exenciones existentes en materia de Sucesiones y Donaciones entre padres e hijos en territorio foral, el inferior tipo de gravamen del IS en dichos territorios, o en las tablas a aplicar en materia de IRPF que resultan ser más ventajosas en territorio común, además de la inexistencia de los mínimos personal y familiar en este impuesto en territorio foral, etc.

Ahora bien, dicho todo esto, observamos que pueden existir otro tipo de motivaciones que nada tienen que ver con la normativa a aplicar, por ejemplo, el diferente plazo de prescripción y caducidad en el caso del territorio vizcaíno, diferentes recargos, sanciones, e incluso, diferente modo de actuar de una u otra Administración. Así, los conflictos, aunque teóricamente puedan quedar minimizados con respecto a todos aquellos derivantes de impuestos directos, están servidos.

II. UN CASO CONCRETO: CUESTIONES SUSCITADAS EN TORNO A LA EXACCIÓN E INSPECCIÓN DEL IVA POR PARTE DE UNA ENTIDAD CON DOMICILIO SOCIAL EN TERRITORIO DE RÉGIMEN COMÚN E INTENTO DE PRUEBA EN CONTRA A FIN DE CONSIDERAR SU DOMICILIO FISCAL EN TERRITORIO FORAL

Hemos elegido como caso particular a comentar para luego pasar a otro tipo de cuestiones más generales suscitadas por el régimen del Concierto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su sede de Burgos de fecha 11 de noviembre de 2005. Dicha sentencia ha sido elegida por dos motivos: en primer lugar, por-

que existe la creencia generalizada de que, como hemos indicado, los problemas sólo se suscitan con respecto a la tributación directa, debido a su carácter de tributos concertados de normativa concertada autónoma, y en esta sentencia se trata de un impuesto indirecto de normativa concertada común; en segundo lugar, debido a que también existe una creencia generalizada a que los conflictos competenciales sólo se dan en el ámbito de las personas físicas, ya que el criterio de residencia de las mismas es más difícil de ser concretado que el referente a las personas jurídicas, que quedan sometidas a un mayor rigor y control, y en el caso que nos ocupa se trata de una persona jurídica.

En la referida sentencia se resuelve el recurso interpuesto contra la resolución del TEAR de Castilla y León, sala de Burgos de 25 de septiembre de 2003. Dicha resolución estimaba parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas por la recurrente pero no en cuanto a la cuestión de fondo, que versaban sobre la competencia del órgano de la Administración Central para la exacción del IVA para los ejercicios 1996, 1997, 1998, 1999 a una empresa cuyo domicilio social se encontraba en Burgos pero según la recurrente el domicilio fiscal en Bilbao. Así, dicha resolución declaraba que la AEAT era el órgano competente tanto para la exacción del IVA como para su inspección.

La normativa que se ha aplicado al fondo de este asunto sería tanto la LGT del 1963 en lo que se refiere al apartado b) del párrafo primero de su artículo 45 en su redacción de 1985 referente al domicilio fiscal y el Concierto Económico en su versión de la Ley 12/1981, tras la reforma operada por la Ley 38/97 en lo referente al art. 36 cuatro por lo que respecta a la atribución de competencias a una u otra Administración para la exacción del IVA y al

artículo 29.7 a) en lo relativo a la competencia para la inspección del IVA de esos ejercicios.

1. CUESTIONES SUSCITADAS POR LA ANTIGUA LGT: EL DOMICILIO FISCAL

La Sentencia aplica la noción de domicilio fiscal para las entidades jurídicas de la LGT de 1963. Así: “Para determinar si la AEAT de Burgos tiene competencia para la exacción e inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido, hemos de partir de las previsiones contenidas en el art. 45.1.b) de la LGT (RCL 1963, 2490) , conforme al cual el domicilio a los efectos tributarios será: b) para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección”».

Este art. 45 en su apartado a) establecía la residencia como criterio delimitador para las personas físicas, mientras que en cuanto a las personas jurídicas se decanta por el criterio del domicilio. Ahora bien, qué es el domicilio y si a pesar de ser diferente de la residencia se puede considerar que puede ocupar un mismo plano es ya algo debatido. La noción de domicilio fiscal y su relación con el concepto de residencia es bastante más compleja de lo que pudiera parecer a primera vista. Así, siguiendo a NAVARRO FAURE³ “El concepto de domicilio tributario parece claramente diferenciado del concepto de residencia. La residencia es el punto de conexión que determina la

³ Vid., NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 14.

aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas. Es también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que en nuestro Ordenamiento tienen el carácter de personales. El domicilio es, sin embargo, el que fija el lugar, dentro del espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos”. Para esta autora, como vemos, el domicilio está en otro plano, que como veremos será el mismo que ha sido incorporado a la actual LGT.

En el mismo sentido, en palabras de BAENA⁴: “el domicilio fiscal, a diferencia de la residencia -efectiva o habitual- que tiene trascendencia en el ámbito material del tributo, constituye un concepto con relevancia eminentemente formal (a pesar de su incorrecta ubicación en el art.44 de la Ley General, dentro del Capítulo III del título II, dedicado a los sujetos pasivos..). No es una noción delimitadora de la jurisdicción fiscal, criterio espacial de sometimiento al poder tributario del Estado o “punto de conexión”.

De este modo, a pesar de estar totalmente de acuerdo en que domicilio fiscal y residencia son demasiadas veces equiparados y ello no debiera resultar así, observamos con preocupación una diferencia conceptual muy importante respecto al concepto de domicilio fiscal que puede derivar implícitamente de la antigua LGT y explícitamente de la nueva y las previsiones con respecto a la misma cuestión suscitadas por los regímenes del Concierto y

⁴ Vid. BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario en Derecho español*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, p.39.

Convenio Económico, tanto con las normativas precedentes como con la actual, y con la Ley de Cesión de Tributos.

2. CUESTIONES SUSCITADAS POR EL RÉGIMEN DEL CONCIERTO: EL DOMICILIO FISCAL

En contraste con lo anterior, para el régimen del Concierto el domicilio fiscal sí que es un punto de conexión, tal y como veremos más adelante al hablar del mismo, el propio artículo 28 lo define expresamente como tal y estamos con el Concierto en que así resulta ser dadas las previsiones normativas que hay con respecto a esta figura. Y es que, en este contexto, el domicilio fiscal, teniendo en cuenta la estructura de nuestro sistema, se erige en mucho más que en un “concepto de relevancia eminentemente formal”, ya que pasa a ser un punto de conexión fundamental a la hora de determinar la competencia de las diferentes Administraciones tributarias.

Esta característica también es compartida, aunque en menor medida, hoy en día por las diferentes CCAA muy especialmente tras la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, en relación a los tributos cedidos. Que duda cabe de que el domicilio fiscal se ha convertido en elemento clave para realizar la distribución de competencias entre los distintos niveles administrativos del territorio⁵. Y sin embargo, la relevancia de este punto de conexión es mayor aún en materia de Concierto y Convenio, ya que el domicilio fiscal puede llegar a determinar no sólo a quién corresponde la capacidad investigadora, gestora o recaudatoria, sino también la aplicación de una u otra normativa. Ello resul-

⁵ Vid. RUBIO GUERRERO, J.J. (dirección), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, ed. IEF, 2003; SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, ed. IEF, 1991.

ta ser así debido a la existencia de tributos concertados de normativa propia (en los territorios forales vascos) y de tributos convenidos de normativa propia (en el territorio foral navarro).

De este modo, el criterio elegido por la antigua LGT en cuanto al domicilio de las personas jurídicas era el de considerar en primer lugar, su domicilio social pero sólo si es que en él se encontraba efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, tendría preferencia el lugar donde se llevara a cabo dicha gestión o dirección.

El domicilio social se considera que es una especie de domicilio elegido o domicilio legal cuyo origen se encuentra no apoyado por la realidad, sino simplemente por una mera manifestación ante un fedatario público. De este modo, el domicilio social es aquel que la sociedad establece en la escritura de constitución de la misma como sede de sus relaciones jurídicas, pero, evidentemente, cumpliendo con los requisitos de la legislación mercantil.

Por el contrario, el domicilio fiscal se considera que es un domicilio veraz, apoyado por las circunstancias de hecho y por la realidad. Tal y como dice la norma “siempre que en él esté *efectivamente* centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección”.

Sobre la procedencia o no de que el domicilio social sea el punto de partida para determinar el domicilio de las personas jurídicas mucho se ha dicho por parte de la doctrina, pero estimamos que es un criterio que, primero, se corresponde con el fijado a efectos civiles, segundo, es, además, objetivo y estable, lo cual proporciona una cierta seguridad jurídica al obligado tributario, cuestión no baladí.

Ahora bien, a pesar de la mención del domicilio social el que va a primar va a ser el domicilio fiscal, ya que la exigencia de que en él esté *efectivamente* centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios lo convierten en tal. De este modo, la antedicha seguridad jurídica puede ser simplemente aparente por dos motivos: en primer lugar, porque algunas leyes tributarias particulares tienen un concepto propio del mismo, en segundo lugar, porque puede quedar desvirtuado en los casos en que, por cualquier motivo, se pueda dar una dispersión en cuanto a la gestión administrativa y la dirección de los negocios ya que la presunción de coincidencia entre los domicilios social y fiscal es simplemente una presunción “*iuris tantum*” que queda desvirtuada por pruebas o indicios de que la gestión administrativa y dirección de negocios están en otro sitio⁶.

Así, el domicilio social y el fiscal pueden o no coincidir, y en este segundo supuesto prevalecerá el fiscal, ya que se pretende hacer prevalecer la realidad. Como se trata de dos circunstancias que pueden desvirtuar la pre-

⁶ Vid. la Resolución 6/2001, de 4 de abril de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas. El promotor era la comunidad de Madrid, en contra de la Generalitat de Cataluña. En cuanto al objeto: El impuesto sobre Operaciones Societarias, por aumento de capital de la entidad TERRA NETWORKS S.A. Se puede encontrar comentada por SERON, R., para Aranzadi, *Jurisprudencia Tributaria*, nº13, 2002. En dicha resolución, pese a tener la empresa el domicilio social en Barcelona, la Junta Arbitral decide que su domicilio fiscal es Madrid, por entender que es ahí donde efectivamente se encuentra localizada la sede de dirección efectiva.

En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra 821/2005 de 6 de septiembre, donde se prueba que a partir de una fecha determinada, a pesar de mantener una empresa su domicilio social en Navarra, la sede de dirección efectiva está en Guipúzcoa, con lo cual su domicilio fiscal también.

sunción de que domicilio fiscal y social resulten coincidentes entramos ya en materia de pruebas de hecho presunciones y ficciones que, como es de esperar, puede dar lugar, y cada vez más, a situaciones de choque entre dos o más Administraciones ya que dicho domicilio fiscal se convertirá en el elemento clave de cara a la distribución de competencias entre las mismas, quedando el obligado tributario en una situación de total inseguridad jurídica.

Es más, son frecuentes las resoluciones y sentencias que dirimen cuestiones del tipo de intentos de compensación entre las dos Administraciones especialmente por pagos efectuados a una Administración incompetente. Como botón de muestra están las resoluciones del TEAC de 4 de junio de 2003 y 13 de octubre de 2004, del TEAF de Bizkaia de 23 de enero de 2002.

En la sentencia que nos ocupa no se entra a analizar cuáles deben ser los requisitos que debe cumplir un domicilio social para ser considerado domicilio fiscal sino que simplemente se resumen en lo siguiente: “En cualquier caso, para poder considerar que el domicilio fiscal está en Bilbao, la parte recurrente tendrá que probar que es en dicho lugar donde está centralizada su gestión administrativa y la dirección de todos sus negocios, lo que no se ha acreditado fehacientemente en el presente caso, pues no ha probado ni que la *contratación* de la Sociedad se hiciera en una oficina o dependencia en Bilbao donde se verificasen las contrataciones sociales de una forma habitual, ni que fuese allí donde se llevaba la *contabilidad* de la empresa”.

Evidentemente, el Tribunal no podía buscar estas pruebas en la LGT ya que la misma no daba una interpretación de lo que había de entenderse por lugar donde se realice la gestión y dirección de los negocios. La norma que sí que lo hacía era el Reglamento del Impuesto sobre

Sociedades en sus artículos 22 y 23. Es en el primero de los mencionados artículos en el que se ha inspirado con acertado criterio el Tribunal, ya que los mismos se refieren a la *contratación*, en el sentido de que exista en dicho lugar una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas. Seguidamente hace referencia a la *llevarza de la contabilidad* en el sentido de que en el mismo se lleve la contabilidad principal de la empresa. Por último, el *domicilio fiscal de los administradores*: que los mismos se hallen domiciliados en lugar adecuado para ejercer su función efectivamente. A este último criterio no hace referencia la Sentencia.

Al no existir pruebas contradictorias entre lo anterior, ya que, evidentemente, de ninguna manera se puede entender que el domicilio fiscal radicaba en Bilbao el Tribunal no se ha visto en la necesidad de discernir sobre la prelación en caso de cumplimiento de algunos criterios y otros no. La cuestión se encontraba solventada con carácter muy detallado por parte del antiguo art.23 RIS. Así para el caso en que en el domicilio social no concurrieran las circunstancias arriba fijadas se seguiría el siguiente orden: Primero: El lugar donde coincidiera la contratación, llevarza de la contabilidad y domicilio fiscal de los administradores. Segundo: El lugar donde coincidieran la contratación y la llevarza de la contabilidad. Tercero: El lugar donde coincidieran la contratación y el domicilio fiscal de los administradores con el domicilio social, o bien donde coincidieran la llevarza de la contabilidad y el domicilio fiscal de los administradores con el domicilio social. Cuarto: En el lugar donde coincidieran la contratación y la llevarza de la contabilidad con el domicilio

social. Quinto: Si no fuera posible aplicar ninguno de los criterios anteriores, el domicilio fiscal coincidiría con aquel donde radicara el mayor valor de los elementos del inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.

Como podemos observar, este último criterio residual también se pone de manifiesto en el razonamiento del Tribunal: “La actividad principal de la entidad recurrente consiste en la explotación de una mina que se encuentra en Cascajares, así como la extracción de áridos de la misma para su comercialización, por lo que, en principio, gran parte de sus operaciones sociales se realizarán en el lugar donde se encuentra la cantera que constituye la fuente principal de desarrollo del objeto social de la entidad”.

Por el contrario, las pruebas presentadas por la demandada, como certificados bancarios de la realización de actividades a través de sucursales de Bilbao no se puede considerar prueba suficiente como para desvirtuar la presunción establecida: “Resulta insuficiente, a estos efectos, el certificado bancario aportado en período probatorio, del que se desprende que la recurrente operaba a través de sucursales ubicadas en Bilbao, pues el mismo lo único que acredita es que realizaba sus operaciones financieras crediticias y bancarias a través de esas Sucursales, sin que ello signifique que era allí donde efectivamente estaba centralizada tanto la gestión administrativa, como la dirección de todos sus negocios”.

En el caso que nos ocupa la obligada tributaria parece que intenta radicar su domicilio fiscal en un territorio diferente probablemente por una cuestión de prescripción. Ahora bien, como hemos señalado en la introducción, se ha elegido un supuesto aislado, que representa lo menos común. Así, no es menos cierto que, demasiadas veces,

nos encontramos con la situación contraria: obligados tributarios que se encuentran en la más absoluta indefensión por haber tributado de buena fe a una Administración que tras un largo proceso resulta ser incompetente, o incluso por haber querido compensar créditos anteriores que tenía con la Administración tributaria con la que ya no resulta seguir tributando, ocasionándose problemas de liquidez por una falta de articulación correcta de los mecanismos de coordinación que debieran existir. Qué decir de aquellos casos en que ambas Administraciones se consideran competentes y se pretende suscitar un conflicto de competencias ante la inexistente Junta Arbitral.

3. OTROS PROBLEMAS SUSCITADOS EN EL CASO CONCRETO EN TORNO AL CONCIERTO ECONÓMICO.

Como última consideración sobre lo dicho son representativas las palabras de ZUBIRI⁷: “Desde el punto de vista financiero y normativo, es claro que la experiencia pasada ha sido altamente beneficiosa para los Territorios de la CAPV. Esto no significa, sin embargo, que el funcionamiento del Concierto haya sido perfecto. Los problemas han surgido, en primer lugar, porque ha habido serias discrepancias entre el Gobierno Central y los Territorios de la CAPV sobre el alcance real de la autonomía normativa que se deriva del Concierto para estos últimos. Estas discrepancias se han traducido en una litigiosidad constante que, como poco, ha dado lugar a una inseguridad jurídica considerable para las empresas que se han guiado por las normas forales.”

⁷ Vid. ZUBIRI ORIA, I., “La reforma del concierto Económico: lecciones de la experiencia pasada”, en *Forum fiscal*, (artículo de opinión nº 026.001), p.1.

Dicho lo anterior, procedemos a considerar la sentencia que nos ocupa, que cita el articulado del Concerto Económico que considera aplicable al caso. Sin embargo, por una parte, tal vez habría resultado más adecuado distinguir en cuanto al Concerto Económico las dos versiones del anterior, especialmente en cuanto al artículo que transcribe, el 28.3, ya que los períodos inspeccionados coinciden con dos normativas diferentes. También se echan de menos los apartados 1 y 2 del referido artículo 28, ya que el apartado tercero opera en relación al primero y segundo pero sólo cuando se cumplen ciertos requisitos. Por otra parte, se echa en falta algún otro precepto directamente relacionado con el tema que nos ocupa, cual es el art.39 referido a la competencia para resolver este tipo de conflictos por parte de la Junta Arbitral.

Así, en cuanto al mencionado art. 28.3, primeramente, se podría haber puesto en relación con sus precedentes, ya que constituye una especie de excepción a lo establecido en los párrafos uno y dos, excepción que opera sólo cuando no se supera cierto umbral de operaciones. Por lo tanto, se hace conveniente ver los apartados primero y segundo de dicho art.28 según los cuales “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.” Y “Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes.”

En primer lugar, dicho precepto parece haber obviado que existen otros territorios de régimen especial ya que sólo distingue dos posibles Administraciones implicadas:

la vasca y la del Estado. Así, no aclara que ocurriría en el supuesto en que el sujeto pasivo operase, por ejemplo, en territorio de cualquiera de los tres territorios vascos y navarro o canario. Además tampoco hace referencia a la posibilidad de que una de las Administraciones forales se encuentre con operaciones sujetas a IVA realizadas en territorio foral por parte de un sujeto no establecido en el ámbito de aplicación del impuesto.

En el caso en que nos encontremos con conflictos dentro de la CAPV habrá que acudir a la propia normativa de la CAPV para resolver los conflictos generados entre los distintos territorios forales. Sin embargo, sí que es de destacar que en esta materia que nos ocupa se ha dado un distinto desarrollo normativo al IVA en los diferentes territorios históricos. Así, el art 28 del Concierto queda recogido en el artículo 3.4 del Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 13/1997, de 14 de octubre, del Consejo de Diputados de Álava. Por su parte, en Bizkaia habría que aplicar el art.2. de la Norma foral 7/94 de 9 de noviembre en su redacción dada por el Decreto Foral Normativo 9/97 de 4 de noviembre. Por último, en Guipúzcoa, cabría aplicar el art.2. del Decreto foral 102/1992 de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA. Cabe destacar, sin entrar en detalles que dichos textos no eran plenamente coincidentes con lo cual los conflictos de competencia entre las Diputaciones forales en materia de IVA estaban servidos⁸. Como veremos más adelante dichos conflictos han sido solventados mediante la adición de un artículo, el 2 bis, a las respectivas

⁸ A este respecto vid. la resolución del OJA de 30 de octubre de 2001.

normativas forales de IVA, mediante las normas de adaptación al actual Concierto Económico.

También están previstos los mecanismos para resolver los posibles conflictos de competencias entre las Administraciones vasca y cualquier otra de territorio de régimen común, cosa diferente es que dicha previsión se haga efectiva. Otra cosa ocurre, sin embargo, con el caso en que nos encontremos con conflictos de competencias entre los TTHH y la Comunidad Foral Navarra, ya que ni siquiera se prevén este tipo de conflictos. Teóricamente la existencia de la Junta Arbitral vasca y la navarra podría dirimir estas cuestiones ya que se encuentran facultadas para conocer y resolver los conflictos dimanantes entre la Administración de cualquier Comunidad Autónoma y la vasca o la navarra. Cuál de las posibles Juntas los debiera resolver y en qué situación nos encontramos mientras no se constituya la vasca son problemas adicionales. Aquí, en opinión de DE LA HUCHA⁹ tanto el Concierto como el Convenio tienen el defecto de contemplar las relaciones entre los territorios forales y la Hacienda estatal desde la perspectiva de la bilateralidad vertical, es decir, considerando que sólo existen por un lado territorio común y de otro, territorio foral. “No se contempla ni la trilateralidad (Estado-Navarra-País Vasco) ni la bilateralidad horizontal (País Vasco-Navarra); mejor dicho, ésta sí que se contempla de cara a la resolución de conflictos dimanantes de los puntos de conexión de los tributos concertados o convenidos, pero bajo una perspectiva gravemente lesiva, a nuestro juicio, para las competencias tributarias de los cuatro territorios forales y donde el Estado aparece como árbitro

⁹ Vid. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El Concierto Económico de Navarra: Relaciones horizontales y conflictos potenciales”, *Forum fiscal*, (art. de opinión 046.158), p156 y ss.

único de las diferencias que puedan producirse sobre competencia normativa, puntos de conexión, domicilia-ciones de contribuyentes, etc., entre cualquiera de los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra”. También el propio DE LA HUCHA plantea la explicación más simple a este posible desliz de Convenio y Concierto y es que “Navarra es, para el Concierto, territorio común y la misma denominación cabe atribuir al País Vasco desde la perspectiva del Convenio”.

Tal y como hemos visto, el domicilio fiscal resulta ser el elemento decisorio para determinar qué Administración es competente. Y sin embargo, se echa de menos cierta precisión y es que ello resulta ser así *sólo en el caso en que el volumen de operaciones del sujeto pasivo no supere cierto umbral*. De este modo, lo primero que cabe plantearse es qué se entiende por volumen de operaciones para ver cuáles serían las operaciones comprendidas. En este sentido la Ley 49/1985 no definía qué se entendía por volumen de operaciones a efectos del IVA. La primera Ley que define este concepto es la Ley 27/1990, aunque la definición que da la destina al Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, dicha definición pasó al IVA a través de la Ley 11/1993, de 13 de diciembre, especificando que hay que tener en cuenta la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en la *totalidad* de las actividades empresariales y profesionales realizadas por el sujeto pasivo. Entendemos que dicha totalidad es lo suficientemente clara y no da lugar a dudas: habrán de computarse todas y cada una de las operaciones, aunque estuvieran no sujetas, exentas, fueran operaciones de tipo financiero, etc.

Dicha Ley 11/1993 operó otra clarificación en esta materia cual fue la de introducir la forma de cálculo de dicho

volumen de operaciones para el supuesto de inicio de actividad¹⁰. Ya que la regla general establece que a efectos de determinar dónde se habrá de tributar hay que tener en cuenta el volumen de operaciones del año anterior, en los supuestos de inicio de actividad, al no existir éste había que formular alguna solución. Dicha solución ha sido lógica y consiste en elevar al año las operaciones realizadas en el primer ejercicio para determinar el volumen de operaciones y consecuentemente, los criterios que corresponde aplicar.

En cuanto al 28.3 del Concierto mencionado en la sentencia y siguiendo en materia del volumen de operaciones, se podría haber distinguido un período hasta la entrada en vigor de la Ley 38/1997 y otro a partir de la misma, debido a que mediante dicha Ley se opera una modificación en la materia y precepto que nos ocupa de la cual no se hace mención alguna. Así, tal vez la sentencia debería haber hecho referencia a las modificaciones operadas en el mismo por parte de la Ley 38/97, pues se da la circunstancia de que el referido límite sufrió una modificación muy considerable al alza de 300 a 500 millones por operación de dicha Ley y que resulta obviada por la sentencia. Así, la misma sólo se refiere al umbral de la última modificación, que no resultaría de aplicación para el primero de los ejercicios económicos inspeccionados. El Tribunal simplemente hace referencia al último de los límites, sin tener en cuenta dicha modificación que afectaría al primero de los ejercicios económicos, tal y como se desprende de lo siguiente: “Por otro lado, el artículo 28.3 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo (RCL 1981, 1232 y LPV

¹⁰ Sobre esta materia vid. PEREZ DELGADO, A., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo concierto Económico”, Forum fiscal (art. de opinión 026.307).

1981, 377) , por la que se aprueba el Concierto Económico en el Estado en la Comunidad Autónoma del País Vasco dispone que «Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 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».

Como a través de los diferentes fundamentos no se puede apreciar cuál era el volumen de operaciones de los diferentes períodos impositivos, tampoco se puede determinar si la reforma mencionada podría tener repercusión o no en el caso que nos ocupa. Pueden existir empresas cuyo volumen de operaciones superara los trescientos millones de pesetas, pero no los quinientos, en cuyo caso el reducir la cuestión al domicilio fiscal no habría resultado ser lo adecuado. Así, tal vez se debería haber indicado la reforma operada al igual que el volumen de operaciones de los años anteriores, comenzando por el año 1995 y hasta el año 1999. De acuerdo con ONDARRA¹¹ el conocimiento del volumen de operaciones podría resultar necesario en dos sentidos:

-volumen de operaciones del año anterior: el año anterior ha de ser entendido como el año natural precedente. Sólo cuando el volumen de operaciones del año natural anterior no sobrepasara de los 300 millones para el primer ejercicio, ya que la reforma operada por la Ley 38/97 surte efectos a partir del año 1997, y de los 500 para los

¹¹ Vid. ONDARRA, J., Convenio Económico, IVA, Concierto Económico, ed. IVAP, Bilbao, 2000.

siguientes, el criterio dirimente pasa a ser el del domicilio fiscal. En caso contrario, el domicilio fiscal resulta irrelevante y hay que acudir al volumen de operaciones realizado en cada territorio.

-volumen de operaciones del año en curso: como hemos visto, en el supuesto de que sí que se sobrepasara los referidos límites sería necesario acudir al volumen de operaciones del ejercicio en curso para ver qué proporción corresponde a cada Administración, independientemente del domicilio fiscal.

Hemos de esperar que todo ello haya sido tenido en cuenta a pesar de que la sentencia no haga referencia alguna al tema que nos ocupa¹².

Por lo que se refiere a la Administración tributaria competente para la inspección, una vez determinado el criterio del domicilio fiscal, y que por aplicación del mismo la empresa en cuestión debe tributar exclusivamente a la Administración del Estado, no tratándose de una importación, queda claro que dicha competencia corresponderá en exclusiva a la AEAT. Así lo establece la Sentencia con acertado criterio en aplicación del artículo 29. 6 de la Ley del Concierto que dispone lo siguiente: «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 las inspecciones de los Tributos de cada una de dichas Administraciones».

En la presente sentencia no se hace referencia alguna a la Junta Arbitral prevista por el art. 39 de la Ley del

¹² El volumen de operaciones ha ido adaptándose a los nuevos tiempos. Inicialmente era de 200 millones de pesetas. La Ley 27/1990 lo hizo ascender a 300 millones de pesetas y mediante la Ley 38/ 1997 se incrementa a 500 millones de pesetas. En el concierto actual la cifra es de 6.000.000 euros.

Concierto que tendría, entre otros cometidos, el de resolver los conflictos de competencias entre ambas Administraciones en relación con los puntos de conexión de los tributos concertados¹³, constituyendo el IVA uno de ellos. La falta de nombramiento de los miembros que constituirían dicha Junta Arbitral ha sido y sigue siendo un problema pendiente de solución.

III. LOS CAMBIOS DE LGT Y CONCIERTO ECONÓMICO: CUESTIONES RESUELTAS Y PROBLEMAS SIN RESOLVER EN LA ACTUALIDAD.

Vistas las cuestiones que ha suscitado la sentencia en relación a la normativa anterior, tanto a nivel de LGT como de Concierto cabe plantearse si algunas de las mismas han podido ser resueltas por la normativa actual o si, por el contrario subsisten o, incluso, se puedan plantear otras cuestiones añadidas.

¹³ Constituyen funciones de la referida Junta Arbitral las siguientes:

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

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

1. LA LEY 58/2003 DE 17 DE DICIEMBRE Y SU NUEVA REGULACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL

Con respecto a la nueva LGT 58/2003 de 17 de diciembre el artículo que pasa a regular el domicilio fiscal es el 48. Su ubicación queda así en el capítulo II dedicado a los obligados tributarios y viene a cerrar dicho capítulo. Como se puede observar, el domicilio tributario no ha resultado reubicado a pesar de las críticas vertidas por algunos estudiosos en cuanto a dicha localización¹⁴. Tampoco se plantea la posibilidad de que existan varios domicilios. Sin embargo, en cuanto a su contenido sí que se introduce por primera vez una definición del domicilio fiscal y se completa la relación de la LGT precedente.

De este modo, el domicilio fiscal queda definido en el art. 48.1 como “el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.”. Dicha definición, a priori, separa el domicilio fiscal de lo que es la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio social de las personas jurídicas y no hace sino recoger la propuesta efectuada por la comisión del IEF de que la LGT recogiera un concepto genérico de domicilio.

Pues bien, la introducción de dicha definición ha sido muy aplaudida, pero hace todavía más patente la gran

¹⁴ Según BAENA AGUILAR, A., *op.cit.*, p.91: “La ubicación actual (en el capítulo dedicado al sujeto pasivo a continuación de la capacidad de obrar) tiene, en mi opinión, algún resabio civilista y no carece de sentido desde una perspectiva amplia: la del domicilio entendido, en la definición de ALONSO FERNANDEZ, como centro de relaciones e intereses, acreedor de una especial protección jurídica;..Ahora bien, una vez realizada la trascendencia jurídica externa del domicilio fiscal, para extraerlo del ámbito propio del reglamento organizativo, su situación correcta en la Ley General ha de ser la que corresponde a su esencia, esto es, la de concepto pòrtico o clave para los procedimientos de aplicación de los tributos.”

diferencia conceptual existente en este punto en cuanto a la LGT y el Concierto e incluso, las diferentes normas de Cesión de Tributos. De este modo, en cierto sentido, dicho precepto parece limitarse a ofrecer, simplemente, lo que podría denominarse la “vertiente funcional del domicilio fiscal”¹⁵. Qué duda cabe de que el hecho de dar una definición a un concepto tan esencial de materia tributaria ha supuesto un paso adelante y, sin embargo, entendemos que dicha definición no resulta comprensiva de todo lo que en realidad, haciendo una interpretación sistemática, el domicilio fiscal llega a ser y no sólo en el régimen del Concierto Económico, sino también en relación al sistema

¹⁵ Como botón de muestra de la importancia derivada del domicilio fiscal y su consideración como punto de conexión en el régimen del Concierto económico, Ley 12/2002 de 23 de mayo vid. Los preceptos siguientes:

Artículo 27. Exacción del Impuesto.

Uno. 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 6 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.

Art.43. Cinco. “Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto.”

en sí mismo. De este modo, se puede afirmar que el domicilio fiscal determina también la competencia de los órganos a los que corresponde la aplicación de los tributos y ello deriva de una interpretación sistemática de la propia LGT. Así, el art.84 de la misma LGT dedicado a la competencia territorial en la aplicación de los tributos establece: “La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente. *En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario*”. Dicho precepto viene a sustituir al art.93 de la antigua LGT que no hacía referencia alguna al domicilio fiscal.

El artículo 48 LGT en la materia que nos ocupa, cual son las personas jurídicas, quedan incorporadas en el párrafo segundo b) del referido precepto. Así, resulta novedoso que en el mismo se introduzca otro criterio residual para los casos en que no pudiera determinarse donde radicaba el domicilio fiscal de acuerdo con los dos primeros criterios, teniendo que acudir al lugar donde radicase el mayor valor del inmovilizado. Dicho precepto es una importación realizada de la LIS.

Si el precepto residual incorporado a la nueva LGT hubiera quedado también incorporado a la antigua habría solapado la motivación de la Sentencia que hace referencia a dicho inmovilizado: “La actividad principal de la entidad recurrente consiste en la explotación de una mina que se encuentra en Cascajares, así como la extracción de áridos de la misma para su comercialización, por lo que en principio, gran parte de sus operaciones sociales se realizarán en el lugar donde se encuentra la cantera que

constituye la fuente principal de desarrollo del objeto social de la entidad”. Como se puede observar, la mayor parte del inmovilizado material es evidente que está en Burgos, hecho que, de haber quedado incorporada la actual previsión residual de la LGT, respaldaría los razonamientos anteriores.

2. DIFERENTES PROBLEMAS EN RELACIÓN A LA LEY 12/2002, DE 23 DE MAYO, REGULADORA DEL CONCIERTO ECONÓMICO

En cuanto al Concierto Económico, hoy en día¹⁶, cabría aplicar los artículos 27.1, 28.6 y 43.4b) del aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

A) El concepto actual de domicilio fiscal desde la perspectiva del Concierto Económico

Hay que acudir a las normas de gestión y procedimiento de la sección dieciséis para la determinación de lo que se considera domicilio fiscal.

En primer lugar, llama la atención la distinta ubicación del precepto relativo al domicilio fiscal con respecto a la LGT. Efectivamente, tal y como se ha señalado, tanto la actual como la antigua LGT han ubicado el precepto dedicado al domicilio fiscal en el apartado dedicado a los obligados tributarios, mientras que la Ley 12/2002 de 23 de mayo que aprueba el actual Concierto Económico ubica dicho precepto en las normas de gestión y procedi-

¹⁶ Sobre el sistema de fuentes en la CAPV, entre ellas el Concierto Económico, la obra que estudia el tema con mayor profundidad es, sin duda alguna, la de RODRIGO RUIZ, M.A., *Las fuentes del Derecho Financiero en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, ed. Edersa, Madrid, 2006.

miento. Esta Ley no da una definición de lo que puede considerarse domicilio fiscal sino que, tras analizar cuándo se puede considerar que hay residencia habitual se dispone a considerar lo siguiente:

“Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.

b. 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.”

B) El IVA: tributo concertado de normativa común, problemas que subsisten en relación al mismo

El IVA sigue teniendo la consideración de tributo concertado de normativa común¹⁷ y sigue sin haberse dado

Artículo 26. Normativa aplicable.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

respuesta a los problemas suscitados por el Concierto anterior que puede provocar la falta de la consideración de la existencia de otros regímenes especiales como el navarro. Sin embargo, sí que se ha resuelto la cuestión del diferente desarrollo que se hacía del art.28 del Concierto por parte de los tres Decretos forales. Ello se ha articulado mediante la supresión de los artículos que desarrollaban dicha materia en sus respectivos decretos forales y la adición de un artículo, denominado 2.bis, en los tres territorios forales con idéntico contenido¹⁸. De este modo, se pueden reducir los conflictos de competencias en esta materia suscitados por personas o entidades operantes y con domicilio fiscal sólo dentro de la CAPV.

En cuanto al volumen de operaciones el actual Concierto Económico ha incrementado notablemente el vo-

18 Sirva como ejemplo el precepto de la disposición alavesa y téngase en cuenta que es idéntico al guipuzcoano y vizcaíno:

Artículo 2 bis.- (37) Exacción del impuesto y domicilio fiscal.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se efectuará por esta Diputación Foral ajustándose a las siguientes normas:

1ª. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a esta Diputación Foral, cuando su domicilio fiscal esté situado en el Territorio Histórico de Álava.

2ª. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 6 millones de euros y operen exclusivamente en territorio alavés tributarán íntegramente a esta Diputación Foral, con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal.

3ª. Cuando el sujeto pasivo opere en territorio alavés y además en otro u otros territorios y su volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 6 millones de euros, tributará a esta Diputación Foral en proporción al volumen de operaciones efectuado en Álava, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en este artículo y con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal.

lumen a 6.000.000 de euros, manteniendo el modo de cálculo del mismo.

Por lo que se refiere a la inspección del impuesto el art.29.6 sigue haciendo depender la misma, como es lógico, de la Administración competente. Así una vez determinado según el artículo precedente a qué Administración corresponde la exacción del impuesto se predetermina también a quien corresponderá dicha inspección¹⁹. Ahora bien, dicha conclusión habría sido diferente de tratarse de una importación, ya que el art.6.1 del Concierto sigue reservando al Estado como competencia exclusiva la regu-

¹⁹29.6: Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

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 las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, 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 haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 % o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

lación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los gravámenes a la importación del IVA e IIEE.

Por otra parte, un problema que sigue sin resolverse a pesar del espíritu de colaboración derivado de la previsión del último párrafo de dicho 29.6 del actual Concierto es el de la compensación entre Administraciones. Tal como dice dicho precepto, si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan²⁰. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas. Y sin embargo, son continuas las resoluciones en el sentido de que se trata no de una única deuda y dos o más acreedores solidarios, sino de deudas separadas e independientes de modo que no se otorga una compensación de lo pagado indebidamente a una Administración con lo debido a la otra. La persona o entidad en esta situación debe acudir al procedimiento de pagar a la Administración competente con sus debidos intereses de demora y solicitar de aquella que resultó ser incompetente una devolución de ingresos indebidos. Entendemos que dicha situación sigue planteando problemas de liquidez a las personas o entidades y que se deberían instrumentar los medios a fin de intentar que lo dispuesto en el último párrafo de dicho art.29 no quedara en papel mojado.

²⁰ Sobre esta materia vid. MERINO JARA, I., “La devolución del IVA en los regímenes forales”, Nueva Fiscalidad, nº7, 2004.

C) La Junta Arbitral

Sigue sin haberse dado respuesta al problema que plantea la falta de constitución efectiva de la Junta Arbitral. La existencia de dicha Junta se halla prevista tanto en la actual Ley del Concierto como en la del Convenio. Sin embargo, al no haber sido designados los miembros que la componen, los asuntos de los que debiera conocer son derivados a uno u otro órgano con variadas soluciones al problema, que nunca termina de resolverse adecuadamente.

De este modo, procedemos a exponer unos cuantos ejemplos jurisprudenciales, a fin de constatar como se van resolviendo los asuntos de competencias a falta de la constitución efectiva de dicha Junta Arbitral.

El Tribunal Superior de Justicia de Navarra en su sentencia nº 450/2001 de 16 de marzo ante un conflicto de competencias entre la Administración foral y estatal resuelve en su FJ3 que resulta improcedente actuar “per saltum” pronunciándose sobre la competencia o incompetencia de una u otra Hacienda, puenteando el actuar de la Junta Arbitral”.

Tiene razón, ya que como dice MERINO JARA²¹: “Los acuerdos de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la sala correspondiente del Tribunal Supremo. Quiere decirse, por tanto, como ya hemos dicho, que antes de que se pronuncie el Tribunal Supremo ha de hacerlo la Junta Arbitral, ya que lo que se recurre es el acuerdo de ésta.”

²¹ Vid. MERINO JARA, I., op.cit, p.8.

De este modo, si el hecho de llevar la cuestión a la única vía posible, que sería su órgano fiscalizador, es decir, la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, resultaría totalmente improcedente, ya que supondría puentear a la Junta Arbitral y carecer de objeto de impugnación, ya que dicho objeto estaría constituido precisamente por el acuerdo de la misma, el resolver en otra jurisdicción diferente sobre materia competente a dicha Junta debe resultar aún más improcedente, ya que supone asumir unas competencias ajenas, lo cual carece de razón de ser.

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su sentencia nº 862/2004, de 15 de noviembre decide declarar inadmisibile el recurso por entender que tiene un objeto no susceptible de impugnación ante dicha sala. Así, declara en su FJ2 que “el cauce idóneo para resolver el conflicto de competencias surgido entre ambas Administraciones financieras era el del sometimiento a la Junta Arbitral prevista en el art.39 de la Ley del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, que fue seguido en este caso por la Administración Foral actora con todas sus consecuencias, pues en el ámbito de decisión de las controversias interadministrativas no puede intervenir este Tribunal, por varias razones: porque no es un órgano que sustituye a la Junta Arbitral y asume sus competencias, ni tan siquiera es el órgano judicial fiscalizador de sus decisiones, labor que recae en la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo –art.39.5 de la Ley del Concierto-; y porque no es competente para resolver conflictos de competencias.”

En otro orden, la Audiencia Nacional se pronuncia sobre el asunto en su sentencia de 28 de enero de 2003. En la misma postula en su FJ3: “no cabe asumir el argumento relativo a la inexistencia de una Junta arbitral, o por me-

jor decir, tal argumento debe ser calificado de irrelevante. Así, el propio art.39.1 disponía que “Se constituye una Junta Arbitral..”, de manera que desde la entrada en vigor de la Ley 12/1981 existía tal Junta Arbitral, precisamente constituida por el art.39.1 del CEPV que se acaba de citar. Desde esta perspectiva el que se hubiera procedido o no a nombrar los componentes o miembros de esa Junta Arbitral, constituida “ministerio legis”, es algo puramente adjetivo y, en todo caso, no puede hacer depender el funcionamiento de una institución creada por la ley de la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de las previsiones de la Ley. Además, nada obsta a que en cualquier momento los órganos administrativos competentes para la designación de sus miembros procediesen a su efectivo nombramiento..”

En este mismo sentido, de considerar la Junta Arbitral como ya constituida por imperativo del art.36 de la Ley del Concierto 12/1981, se posiciona el TEAC en su resolución de 4 de junio de 2003, FJ4: “Considera este Tribunal que, en base al artículo 39 de la Ley 12/1981, desde la entrada en vigor de la misma, se entiende constituida la junta Arbitral mencionada, al disponer aquél que “se constituye una junta Arbitral”. Atendiendo a dicho artículo, el que se hubiera procedido o no a nombrar los miembros de esa Junta Arbitral constituida por imperativo legal es algo secundario y, en todo caso, no puede hacer depender el funcionamiento de una institución creada por la ley de la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de las previsiones de la Ley.”

De la posición contraria son la STSJ del País Vasco de 21 de diciembre de 1994, FJ2: “Se debe partir de la premisa efectiva de que la Junta Arbitral a que se refiere el citado artículo 39 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, carece de conocida constitución y funcionamiento por causas que no se plantean ni deben ser examinadas en este lugar. Y presupuesto lo anterior de nada sirve señalar que, como con gran coherencia jurídico institucional defiende la parte demandante en estos autos, fuese a tal órgano al que le correspondiese indudablemente evitar con sus pronunciamientos..”

Bastante más lógico y en cierto sentido innovador es el criterio mantenido en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, nº 128/06, 22 de febrero, de la que son estas palabras: “De lo que se trata exclusivamente es de que las partes se atengan a las reglas convenidas sin devaluarlas en su sentido y auténtico valor jurídico-procedimental con hipótesis y especulaciones negativas sobre la utilidad del sistema, y de que quepa suscitar la disparidad de criterios que hasta el momento ha sido abortada en su posibilidad de formalización misma por la actuación ilegal de una de las partes. Y si como se observa, la conducta también antijurídica de la Administración del Estado ha sustraído indebidamente a sus cauces la resolución de la cuestión y ha provocado que la Administración foral haya debido acudir a la Junta Arbitral en demanda del ejercicio de sus atribuciones, esa eventual transgresión y el remedio dispuesto, lejos de despojar de valor a todo el sistema, como parece pretenderse, refuerza su necesidad y fundamento y el pleno reconocimiento jurídico efectivo de sus cometidos, que lejos de limitarse a funciones propias de un foro de diálogo político, son precisos, terminantes y vinculantes.”

“Por otra parte, la nulidad de actuaciones en que se incurre a partir del momento en que procede “ex lege” la abstención ha sido puesta de manifiesto por los órganos económico-administrativos y jurisdiccionales que conocieron de situaciones de conflicto similares bajo la vigencia del artículo 39 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, y así, ya que la Administración demandada se encuentra vinculada por dicha instancia económico-administrativa, cabe recordar también el criterio al respecto de acuerdos del TEAC de 26 de Mayo de 1999 y 4 de junio de 2003 en torno a la Junta Arbitral de dicho Concierto precedente. Se reitera igualmente en este ámbito que no cabe eludir el sometimiento al régimen legal de conflictos bajo pretexto de una actual falta de constitución de unos órganos que irónicamente pende de la voluntad de las propias partes litigantes y que no hace sino alimentar una situación abusiva y de desamparo para los contribuyentes, que se ven así sujetos doblemente a tributación por la sola actitud renuente de las Administraciones a unificar sus criterios interpretativos y de aplicación, y obligados a un frecuentemente inútil peregrinar ante un doble orden de reclamaciones y recursos donde con harta frecuencia se ratifican las actuaciones de cada Administración enfrentada con grave descrédito de la concertación y de las previsiones constitucionales y estatutarias al respecto.”

Lo más innovador de esta última sentencia es su remisión a la Junta Arbitral para la resolución del conflicto planteado. Efectivamente, es una solución que no se había contemplado hasta el momento, y sin embargo, no cabe sino aplaudirla porque, a pesar de ser lo más sencillo, verdaderamente también es lo procedente: en vez de divagar sobre la existencia o inexistencia de la Junta Arbitral y entrar o no a resolver materia para la cual resultan ser

incompetentes, simplemente remítase el asunto al órgano competente, cual es la Junta Arbitral.

Como se puede observar, las posturas adoptadas vía jurisprudencial con respecto al problema que supone la falta de designación de los miembros de la Junta Arbitral van por muy diferentes derroteros. Así, la conclusión fundamental a la que llegamos es que se trata de un tema que se va “resolviendo” jurisprudencialmente, sin que se sepa a priori cuál va a ser el criterio adoptado para el caso. De este modo, la inseguridad jurídica preexistente debido a las graves consecuencias que puede conllevar dicho conflicto de competencias ante la falta de articulación de los mecanismos compensatorios adecuados, se ve agravada por los problemas derivados de la inexistencia efectiva de la Junta Arbitral.

El nombramiento de los miembros de la referida Junta Arbitral debería haber corrido a cuenta de la Comisión Mixta de Concierto Económico. Tal vez ello no ha sido así debido a las dificultades inherentes al propio procedimiento de elección de sus miembros. Probablemente, este haya sido un elemento clave de cara al cambio de criterio sobre la composición de la referida Junta en el último Concierto con respecto al anterior. Así, con el Concierto de 1981 la Junta Arbitral habría de estar presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por el propio presidente de dicho tribunal, a propuesta del Consejo Superior del Poder Judicial, además de oído el Tribunal de Justicia del País Vasco, y cuatro vocales representantes de las dos Administraciones.

Dicha composición²², comenzando por su presidencia no resulta ser tan tremendamente exigente con el actual Concierto. Así la Junta Arbitral quedará formada por tres expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística, cuyo nombramiento se formaliza por el ministro de Hacienda y el consejero de Hacienda y Administración Pública, previo acuerdo alcanzado en comisión mixta de Concierto Económico²³. Como se puede observar, ni siquiera se requiere que sean juristas, dichas personas que van a ejercer funciones eminentemente jurídicas. Queda abierta una puerta a economistas, Licenciados en CCEE y Empresariales, o incluso, dada la falta de regulación acerca de la profesión de asesor fiscal, se podría llegar a tratar de no licenciados, con experiencia en el ámbito tributario o hacendístico. Como se puede observar, se pasa de exigir que la presidencia de la Junta Arbitral corriera a cargo de un magistrado del Tribunal Supremo designado por el propio presidente de dicho tribunal, a propuesta del Consejo Superior del Poder Judicial, además de oído el Tribu-

²² *Artículo 65. Composición.*

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

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

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

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

²³ Vid. RUBÍ CASSINELLO, J., "Los órganos del Concierto Económico", *Forum fiscal*, artículo de opinión 036.075, p. 9.

nal de Justicia del País Vasco, a que lo presida un experto de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.

Esperemos que la facilidad con que se puede encontrar a dicho reducido número de miembros, se ha pasado de cinco a tres, y que la falta de exigencias tan específicas como la del Concierto anterior puedan simplificar sin duda, el efectivo nombramiento de sus miembros. De otro modo, mientras la Ley del Concierto prevea la existencia de un órgano inexistente no va a hacer sino agravar la situación de inseguridad jurídica reinante en los territorios forales. Así, no sólo el mecanismo arbitrado para resolver problemas no los resuelve, sino que, por el contrario, plantea todavía más problemas. En la situación en que nos encontramos la criatura no termina de nacer y ver la luz, no termina de desprenderse del seno materno, con lo cual no sólo las esperanzas puestas en la misma se desvanecen, sino que agravan el delicado estado de salud del Concierto.

D) La litigiosidad derivada del Concierto Económico

Ya para concluir, otro problema que sigue sin resolverse adecuadamente, es más, se ve agudizado hasta llegar últimamente a extremos insospechados, es el del alto grado de litigiosidad existente en relación a los desacuerdos en materia de Concierto. A pesar de la denominada paz fiscal del año 2000, también denominado “pacto fiscal”, pronto se frustraron las expectativas y se volvió al recurso continuo en la materia. Así, qué duda cabe de que, en la actualidad, tras el reciente caso del IS se puede afirmar que la situación no es en absoluto de paz fiscal. Tal vez sería conveniente que, además de constituirse efectivamente la Junta Arbitral, a la misma se le otorgara

la facultad de intentar dirimir las controversias interpretativas derivadas de la aplicación del Concierto a fin de intentar reducir el alto grado de litigiosidad existente.

Y es que, a pesar de la promulgación del nuevo Concierto Económico (aprobado por la Ley 12/2002) y de la comúnmente denominada “paz fiscal” del 2000²⁴, se puede afirmar que el régimen del Concierto ha visto peores, pero también mejores tiempos.

La comúnmente denominada “paz fiscal” hace referencia al pacto fiscal de 2000²⁵, el cual no deja de ser un acuerdo no plasmado en ley, acuerdo que además, en

²⁴ Tal y como señala ZUBIRI ORIA, I., *op.cit.*, p.2: “La Paz Fiscal fue en realidad un acuerdo forzado por las circunstancias más que el resultado de un cambio de actitudes. En efecto los recursos del Estado ante los tribunales habían acabado propiciando, como respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, la intervención del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en Luxemburgo. Y tras las conclusiones del abogado General Sr. Saggio, a comienzos del año 2000 parecía inminente una sentencia del tribunal que calificara a determinadas medidas fiscales vascas en el IS como ayudas de Estado. Esto abría la puerta para que la Comisión Europea declarara inconsistente con el Tratado de la Unión la existencia de Impuestos de Sociedades en los TH diferentes al de Territorio Común. La única forma de evitar esto era que el Estado retirara sus demandas en los tribunales españoles de tal forma que decayera la cuestión prejudicial que iba a dar lugar a la sentencia y, como así ocurrió, la sentencia misma no se produjera. Y el instrumento para lograr este resultado fue, precisamente, la Paz Fiscal.

Dados estos condicionantes no es extraño que la Paz Fiscal tuviera bases poco sólidas. Logrado el objetivo, evitar la sentencia del Tribunal de Luxemburgo, las tensiones reaparecieron rápidamente y al poco de firmar el acuerdo surgieron problemas entre Bizkaia y el Estado sobre el significado e implicaciones del acuerdo. De hecho, si todo se mantuviera igual no es aventurado suponer que en el futuro se volverá a una situación de conflicto continuado.”

²⁵ Sobre dicho pacto fiscal vid. ARMENTIA BASTERRA, J., y BARRASA SOBRÓN, A., “El pacto fiscal y su incidencia en el próximo Concierto Económico”, *Forum fiscal*, artículo de opinión 015.002.

gran parte no se ha respetado. Dicho acuerdo nació debido a la situación a la que se había llegado, ante el inminente, por aquel entonces, pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo. Así, creemos representativas las palabras de ARMENTIA BASTERRA: “En este clima de conflictividad el punto que marca la máxima tensión lo constituye la cuestión de prejudicialidad que, sobre la normativa foral relativa a Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica de 1993, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco somete al Tribunal de Luxemburgo. En este expediente, las conclusiones del abogado general del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas colocan a las normas forales en una situación bastante comprometida, atisbándose como mejor solución la urgente retirada, por parte de la Administración del Estado, del recurso contencioso-administrativo correspondiente, a fin de evitar, de esta forma, el pronunciamiento del Tribunal comunitario.”

Así, se puede afirmar que la esencia del Concierto de acuerdo paccionado, de consenso, de respeto y de buena voluntad no casa bien con el alto grado de litigiosidad existente en la materia, ni con las prórrogas forzosas, ni con los tirones de orejas de la justicia europea, en fin, ni, como hemos visto, con la falta de creación real de los órganos que deberían resolver los conflictos, ni con la necesidad de llegar a los extremos a los que se ha llegado.

Qué duda cabe de que hay que valorar muy positivamente que los responsables de las dos Administraciones implicadas se reúnan y que adopten acuerdos del tipo del alcanzado en el año 2000. Y sin embargo, pese a que resulta una bonita noticia la creación de un nuevo órgano,

como la Comisión de Evaluación Normativa,²⁶ (se trataría de un órgano consultivo encargado de asistir desde un punto de vista técnico, a ambas administraciones) habría sido bastante más fructífero el nombramiento de los miembros integrantes de la Junta Arbitral y su efectiva puesta en marcha. En vez de las declaraciones de ambas partes en defensa del Concierto, habría sido más útil recuperar su espíritu. En vez de declaraciones de buenas intenciones carentes de trascendencia jurídica, habría sido una contribución de mayor calado el dotar a las mismas de apoyo legal.

Tal vez se podría afirmar, que el sistema del Concierto tiene una cierta dosis de contradicción en sí mismo, que sólo resulta superable entendido dentro de su contexto de esa esencia arriba referida de pacto, consenso, acuerdo y un alto grado de buena voluntad por parte de los firmantes de este acuerdo que se hace ley. Si entramos a analizar simplemente sus principios, clasificados en generales y específicos, dentro de los generales podemos encontrar un alto grado de ambigüedad. Esto resulta apreciable, por ejemplo en cuanto al principio de “no distorsión” o al de “presión fiscal equivalente” o lo que pueda entenderse por “coordinación” o “solidaridad”, principios que han dado lugar a no pocos recursos. Ciertamente resulta muy difícil llegar a definir o intentar concretar qué se entiende por dichos principios generales del Concierto. Ahora bien, resulta todavía bastante más complicado ponerlos en práctica, ya que en demasiadas ocasiones chocan de pleno contra los propios principios específicos del propio Concierto como, por ejemplo, el de autonomía.

²⁶ Sobre los diferentes órganos del Concierto Económico vid. RUBÍ CASSINELLO, J., “Los órganos del Concierto Económico”, *Forum fiscal*, artículo de opinión 036.075.

Así como los principios y valores adquiridos en la infancia de una persona puedan guiar a la misma y serle muy útiles durante su madurez, muy probablemente, el mantenimiento del espíritu original del Concierto, el de su inocencia, el del debido respeto, el de pacto, el de la bondad de su niñez, sea lo único que puede salvar al mismo de todos los problemas y obstáculos a los que debe hacer frente en su difícil etapa de madurez.