

# GÉNESIS DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO Y DEL CONVENIO ECONÓMICO<sup>1</sup>

**José Luis Burlada Echeveste**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad del País Vasco*

## I. INTRODUCCIÓN

La expresión “Junta Arbitral” aparece por primera vez en nuestro Ordenamiento tributario con tal denominación específica en el último inciso de la Disposición Quinta del Convenio de Navarra aprobado por el RD de 15 de agosto de 1927<sup>2</sup>. Aunque la doctrina<sup>3</sup> mantiene que, con anterioridad al nuevo Convenio, la Junta Arbitral de Navarra no llegó a constituirse, parece que sí llegó a funcionar y

---

<sup>1</sup> Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación SEJ2005-09257-C03-03, “Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco”.

<sup>2</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, ed. Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2006, pág. 193.

<sup>3</sup> Así, ARANBURU URTASUN (*Provincias exentas. Convenio-Concierto: Identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*), ed. Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2005, pág. 62) afirma respecto a la Junta Arbitral navarra, que “son numerosas las llamadas que los diferentes Convenios, desde 1927, han hecho a la Junta Arbitral como órgano de resolución de conflictos (...) se trata de un órgano inútil. Al menos hasta hoy. La inutilidad no es teórica sino práctica, porque nunca en la historia se ha llegado siquiera a constituir”. No obstante, precisa que “en los años ochenta hubo dos solicitudes por parte del Gobierno de Navarra hacia el Ministerio para nombrar a sus miembros y constituir la Junta Arbitral. No obtuvieron respuesta”.

resolver algunos casos<sup>4</sup>. En el Convenio Económico de

---

<sup>4</sup> Seguramente, su falta de constitución durante mucho tiempo se debió a que el miembro dirimente (un Magistrado del TS) era designado por el Gobierno Central, de forma que la mayoría de los conflictos se resolvieron mediante la negociación o simplemente se dejaron pendientes. Así nos lo recuerda AIZPÚN TUERO (“El Convenio Económico”, en *Curso de Derecho Foral Navarro, II*, -VV. AA.-, ed. Estudio General de Navarra, 1959, págs. 29-30), refiriéndose al Convenio de 1941: “en los quince años largos que lleva vigente el Convenio, la Junta Arbitral no ha sido siquiera constituida. Y esto no se debe a que no hayan existido discrepancias y puntos de fricción. La Diputación no ha debido estimar de una eficacia positiva el recurso a esta Junta, quizás por no satisfacerle plenamente su composición, teniendo en cuenta que el dirimente es de elección del Gobierno. En la mayoría de los casos, los problemas planteados se han resuelto, mejor o peor, por gestión directa con la Administración Central o simplemente, se han dejado pendientes”.

DEL BURGO (*Introducción al Estudio del Amejoramiento del Fuero (Los Derechos Históricos de Navarra)*, ed. Gobierno de Navarra, 1987, pág. 237) destaca que “lo verdaderamente sobresaliente sea que la Junta Arbitral apenas se ha reunido desde 1941, lo que demuestra que las controversias se han evitado mediante el diálogo entre ambas Administraciones”. Luego, si “apenas” se reunió, parece evidente que en alguna ocasión llegó a reunirse y a decidir.

AIZPÚN TUERO (“El sistema tributario foral de Navarra”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 126, nov.-dic., 1976, pág. 1136) también alude a la “poca experiencia que sobre el tema se tenía debido a las escasísimas intervenciones que hasta época reciente, había tenido la Junta Arbitral”. De estas palabras se deduce claramente que en algún momento la Junta Arbitral llegó a constituirse y a ser operativa. Tal vez, ello se produjo porque con el Convenio de 1969 la designación del Magistrado del TS lo realizaba el Presidente de este Tribunal y no el Gobierno. Hoy en día, ya se halla constituida y en funcionamiento como expone la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 15 de julio de 2005 (Resolución 1/2004). Afirma que la Junta Arbitral prevista en el artículo 45 del Convenio de 1990 “no llegó a ser nombrada, ni, por lo tanto, a constituirse formalmente”. Y añade: “En el año 2003 se produjo una modificación del Convenio Económico de 1990 y en el nuevo artículo 51 se reguló la Junta Arbitral con competencias sustancialmente iguales, pero con una composición diferente de la prevista en la versión anterior”, precisando que “la nueva Junta Arbitral fue nombrada en virtud de Orden HAC/3302/2003, de 19 de noviembre, de designación de los miembros de la

1927, su competencia se limitaba a la resolución de los conflictos que se suscitasen entre el Estado y Navarra en la determinación de la cifra relativa de negocios asignada a las sociedades sometidas a tributación de ambas Administraciones en el Impuesto de Utilidades y de las discrepancias entre ambas Administraciones respecto a la parte de capital que debía de satisfacer el impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes o gozar de exención. Con el Convenio de 1941, se le atribuyó ya competencia para conocer de *todas* las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación del Convenio. El Convenio de 1969 mantuvo esta competencia general, pero si en los anteriores Convenios el Presidente -un Magistrado del Tribunal Supremo- era designado por el Gobierno Central y la convocatoria sólo podía hacerse por la Diputación, ahora el Presidente se nombrará por el Presidente del Tribunal Supremo y la Junta Arbitral puede ser convocada tanto a instancia de la Diputación como del Gobierno Central. En el País Vasco, el antecedente de la Junta Arbitral se encuentra en los Jurados Mixtos de Utilidades <sup>5</sup> contemplados en el Reglamento del Concierto Económico de las Provincias Vascongadas de 24 de diciembre de 1926, que, para la Contribución sobre las Utilidades de la

---

Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 28 de noviembre de 2003; y en virtud de Orden Foral 349/2003, de 26 de noviembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se designan los miembros de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, publicada en el Boletín Oficial de Navarra de 22 de diciembre de 2003”.

<sup>5</sup> Estos Jurados entraron en funcionamiento y, pese a que en 1937 se resolvió su sustitución por unas Comisiones Mixtas para liquidar los procesos pendientes, su última actuación tuvo lugar el 23 de abril de 1953.

riqueza mobiliaria, definió así las competencias de los Jurados Mixtos (art. 19): 1) determinar si una empresa domiciliada en uno de los territorios, realizaba o no negocios en el otro; 2) asignar, cuando los realizaba, la cifra relativa de negocios correspondiente a cada uno de los dos territorios (común y concertado); y 3) fijar las bases impositivas totales, cuando alguna de las empresas referidas ofreciese excusa, resistencia o negativa al cumplimiento de sus deberes fiscales en orden a la presentación de documentos que debían aportar para la práctica de las comprobaciones que las disposiciones aplicables establecían.

## II. LOS JURADOS MIXTOS DE UTILIDADES

### 1. INTRODUCCIÓN

Tiene mucha razón DE LA HUCHA CELADOR cuando señala que los Jurados Mixtos de Utilidades <sup>6</sup> regulados por el Reglamento del Concierto Económico de 24 de diciembre de 1926 constituyen el antecedente remoto de la Junta Arbitral contemplada en los artículos 65 a 67 del vigente Concierto, con independencia de que la Junta Arbitral actual sea única, tenga mayores competencias y un régimen de impugnación de sus acuerdos distinto<sup>7</sup>. Por

---

<sup>6</sup> Eran cuatro los Jurados: Uno Central (en Madrid) y tres Jurados Mixtos Provinciales, uno en cada Provincia. Se les conceptuó así, como mixtos, porque estaban formados paritariamente por representantes de las Provincias y del Estado, aunque el Jurado Mixto Central se hallaba presidido por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por el Gobierno.

<sup>7</sup> *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam, 2006, pág. 57. Idea que, lúcidamente, también destaca MERINO JARA ("La Junta Arbitral del Concierto Económico", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 75, mayo-agosto, 2006, pág. 81): "El arreglo de conflictos a

ello, analizamos las razones por las que se crearon estos Jurados, así como las competencias que desarrollaban.

## 2. NEGOCIACIONES PREVIAS A LA CREACIÓN DE LOS JURADOS MIXTOS DE UTILIDADES<sup>8</sup>

A propuesta de NAVARRO REVERTER, uno de los técnicos designados por el Ministerio de Hacienda para negociar el Reglamento de 1926, en la materia del Jurado Mixto de Utilidades se acordó seguir los criterios establecidos en los Tratados con Inglaterra de 1924 y con Francia de 1926, aplicando los principios de territorialidad y de proporcionalidad. A juicio del Ministerio de Hacienda, debía ser un organismo de acción continua, estableciendo

---

través de una Junta Arbitral prevista en el Concierto de 1981 no es una fórmula totalmente novedosa, ya el R.D. de 24 de diciembre de 1926, mediante el que se aprueba el Reglamento del Concierto Económico con las provincias vascongadas (art. 18 y ss.), regulaba en cada una de las tres provincias un Jurado mixto provincial y además un Jurado mixto central. Las funciones de esos Jurados y su composición convierte a esa regulación en un antecedente de la Junta Arbitral prevista en el Concierto de 1981”.

En la Memoria del Proyecto de Ley de Concierto Económico con el País Vasco (en *Concierto Económico entre el Estado y el País vasco. El debate en las Cortes Generales*, ed. Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, 1983, pág. 35) se destaca que el Reglamento de 1926 permitió a las Diputaciones, por primera vez, establecer un verdadero sistema tributario: “el Reglamento de este Concierto, aprobado por Real Decreto de 24 de diciembre de 1926, proclama por primera vez con claridad la facultad de las Diputaciones forales para establecer el Sistema Tributario que estimen procedente, con la limitación de que no adopten disposición alguna que se halle en contradicción con los pactos internacionales que celebre España con las naciones extranjeras, ni se refiera a las contribuciones, rentas o impuestos cuya administración se reserve el Estado (art. 48)”.

<sup>8</sup> Seguimos en este punto la exposición de ALONSO OLEA: *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico*, ed. IVAP, 1995, págs. 304, 305, 306, 315, 317 y 318.

la proporción de beneficios en cada territorio de las Sociedades que actuasen en territorio común y concertado. En cambio, las Provincias Vascongadas pretendían un árbitro de discrepancias a la hora de hacer, cada una de las Administraciones, la liquidación de las Utilidades <sup>9</sup> a cada sociedad. Mientras que NAVARRO REVERTER defendía la bondad de su propuesta de Jurado Permanente al garantizarse la transparencia fiscal y la recepción de los tributos proporcionalmente, los representantes de las Provincias Vascongadas se oponían a ello, argumentando que si se tenía que contar con el visto bueno del Jurado, la recaudación sería más lenta y surgirían problemas para

---

<sup>9</sup> Expone FERREIRO LAPATZA (*Curso de Derecho Financiero Español*, ed. Marcial Pons, 13.<sup>a</sup> edic., 1991, pág. 189) que con la reforma de FERNÁNDEZ VILLAVARDE en los años 1899-1900 se intentó completar, sistematizar y racionalizar la imposición de producto. Esto se quiso lograr con una nueva figura: la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, que, en líneas generales, gravaba en su Tarifa Primera rentas procedentes del trabajo; en su Tarifa Segunda, rentas procedentes del capital, y en su Tarifa Tercera, rentas mixtas procedentes del trabajo y del capital. Esencialmente, las tres tarifas se formaron sobre impuestos ya existentes. La Tarifa Primera recogió el Impuesto sobre sueldos y asignaciones, el que gravaba los honorarios de los Registradores de la Propiedad y ciertos epígrafes de la Tarifa de la Contribución Industrial que gravaban rendimientos del trabajo. La Tarifa Segunda se construyó sobre la base del impuesto sobre los intereses de la Deuda Pública, y de los epígrafes de la Tarifa de la Contribución Industrial, que gravaban los intereses del capital dado en préstamo y los dividendos del capital representado por acciones. La Tarifa Tercera gravaba, en general, los rendimientos mixtos del trabajo y del capital no gravados en otra forma. Esta Tarifa Tercera se nutrió de la Tarifa II de la Contribución Industrial, pasando a tributar por ella los Bancos, las Compañías de Seguros, las Sociedades Anónimas en general y las Cooperativas de crédito, producción y consumo. Aunque no existió al principio una delimitación clara entre la Tarifa III de Utilidades y la Contribución Industrial, la evolución posterior transformó definitivamente la Tarifa III en un verdadero Impuesto Personal sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

formar los Presupuestos, al no saber con seguridad cada Diputación cuánto debía cobrar. Según la Propuesta del Ministerio, el Jurado estaría formado por seis personas <sup>10</sup>. Sus decisiones serían ejecutivas una vez aprobadas por el Ministro de Hacienda, y si éste disintiese, decidiría en última instancia el Consejo de Ministros, sin posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo. Las sociedades estarían obligadas a suministrar datos regularmente al Jurado. Los representantes vascos rechazaron esta propuesta, pues sin representación paritaria, sin posibilidad de interponer recursos y con la obligación de las sociedades de presentar medios de investigación, el Jurado Mixto se convertiría en una Delegación de Hacienda para las tres provincias, especializada en el ramo de Utilidades.

CALVO SOTELO, entonces Ministro de Hacienda, defendió como mejor medida para luchar contra el fraude fiscal la potestad total del Jurado Mixto de Utilidades, que consintió estuviera formado de forma paritaria y presidido por un Magistrado, y cuya función sería elaborar, atendiendo al volumen de negocios, medias trienales de pago del tributo. En el Consejo de Ministros de 9 de diciembre de 1926 se confirmaron las tesis del Ministro de Hacienda respecto a la Contribución sobre Utilidades. Un día más tarde, CALVO SOTELO convocó a los Comisionados Vascos para comunicarles lo decidido en el Consejo de Ministros. Su argumentación se centró en el fraude fiscal. Por eso, les pidió la inclusión de un artículo en el futuro Reglamento para que, en los casos en que las actividades de una empresa o sociedad levantasen sospecha

---

<sup>10</sup> El Director General de Rentas Públicas (Presidente), el Director General del Timbre, Cerillas y Explosivos, dos funcionarios del Ministerio de Hacienda y dos representantes de las Diputaciones, designados por ellas conjuntamente.

de evasión fiscal, cualquiera de las dos Administraciones pudiese instar la intervención del Jurado Mixto, que acordaría lo más procedente para corregirla. Lo cierto es que en materia de Utilidades no se llegó a un acuerdo, por lo que los Comisionados Vascos en la reunión mantenida el 15 de diciembre con PRIMO DE RIVERA aludieron a estos obstáculos como insalvables. A propuesta del propio PRIMO DE RIVERA, se llegó a un acuerdo sobre las compañías de compraventa, fijándose cuándo se entendía que operaban en uno u otro territorio. La solución a la que se llegó consistió en no computar en la cifra de los negocios de las sociedades vascongadas las ventas realizadas en territorio común por medio de representantes o viajantes, si no excedían de las dos terceras partes del volumen total de la empresa. Iguales criterios se aplicarían cuando las compañías estuviesen domiciliadas en territorio común. Esta propuesta quedaría reflejada en el Reglamento que se aprobó pocos días después.

### **3. LOS JURADOS MIXTOS DE UTILIDADES EN EL REGLAMENTO DEL CONCIERTO ECONÓMICO DE 24 DE DICIEMBRE DE 1926**

Como apuntan BELDARRAIN GARÍN, ESCRIBANO RIEGO y UGALDE ZARATIEGUI, en el Concierto de 1925 (RD de 9 de junio de 1925) ya se preveía la creación y las bases de funcionamiento de *un* Jurado Mixto de Utilidades<sup>11</sup>. En concreto, la Base 4.<sup>a</sup> de su artículo primero establecía que:

---

<sup>11</sup> *La autonomía fiscal en Euskal Herria*, ed. Manu Robles-Arangiz Instituta, 1996, pág. 34.



“La determinación de las bases impositivas, a los efectos de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, por que han de tributar directamente al Tesoro Nacional las Sociedades o Compañías *que operen dentro y fuera de las provincias objeto del Concierto*, corresponderá *exclusivamente a un Jurado mixto* de utilidades, en el que tendrán representación las tres provincias concertadas”.

Es decir, según esta Base en la contribución sobre las utilidades, las bases impositivas -en concreto, por las que debía tributarse al Tesoro Nacional- de las sociedades que actuaban dentro y fuera de las provincias vascas (por tanto, con independencia de que la sociedad estuviese domiciliada en territorio común o aforado) habrían de determinarse de forma exclusiva por un Jurado (preveía, pues, la existencia de un Jurado y no de varios), que sería mixto, o sea, con representación de las provincias vascas, pero no necesariamente paritario; y finalmente en el que estuviesen representadas las tres provincias, lo que podría suceder de dos formas: o bien, designando cada provincia su o sus representantes; o bien designando conjuntamente a un representante o a varios.

Como ya hemos señalado antes, con la creación del Jurado Mixto, según expresó a los Comisionados Vascos CALVO SOTELO, se pretendía combatir el fraude fiscal que se estaba produciendo en materia de utilidades. En concreto, como señalan BELDARRAIN GARÍN, ESCRIBANO RIEGO y UGALDE ZARATIEGUI, se hacía patente la preocupación por la evasión en el pago de la tributación directa de la riqueza mobiliaria al Tesoro de las Compañías que operaban dentro y fuera de las Provincias Vascongadas<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> *La autonomía...*, ob. cit., pág. 34.

Pocos años después de la creación de estos Jurados, CALVO SOTELO<sup>13</sup> recordará las formas en que se materializaba la evasión fiscal, especialmente apreciable en materia de Utilidades. Expone que, según los técnicos del Ministerio de Hacienda, las provincias vascas pagaban menos que otras provincias al Estado: “Comparativamente con otras provincias, las vascas, ¿pagan al Estado más o menos de lo debido? Quede sin respuesta la pregunta. Al decir de los técnicos del Ministerio de Hacienda, pagan menos, pues, según sus datos, el Estado recaudaría en 1926, en Guipuzcoa, Álava y Vizcaya, por las contribuciones concertadas, aplicando las leyes que regían en el resto del país, mucho más del doble de los cupos concertados”<sup>14</sup>.

CALVO SOTELO analizó la desigualdad fiscal existente entre las Provincias Vascongadas y el resto de Provincias, refiriéndose a algunos ejemplos extraídos de casos frecuentes: “Desigualdad fiscal. Las transmisiones *mortis causa* entre padres e hijos se hallan sujetas al Impuesto de Derechos reales (cinco por ciento como máximo), en las provincias de régimen común; al mismo impuesto, pero con tarifa más reducida, en las provincias vascas; y en alguna -Guipúzcoa- figuran exentas del todo. Para determinar la ley aplicable se atiende a la vecindad del causante. La vecindad se gana por la domiciliación; y ésta se logra abriendo casa en un término municipal. En resumen: que un español de Palencia o de Lugo, se avecinda en Za-

<sup>13</sup> *Mis servicios al Estado. Seis años de gestión. Apuntes para la Historia*, ed. Instituto de Estudios de Administración Local, 2.<sup>a</sup> edic., 1974, pág. 68.

<sup>14</sup> *Mis servicios...*, ob. cit., pág. 64. En el caso concreto de las utilidades, los cupos presupuestados por las Diputaciones ascendían a 14.379.000 pesetas; mientras que los ingresos que obtendría el Estado, aplicando las leyes comunes serían de 41.788.000 pesetas.

rauz, se empadrona en Zarauz, paga cédula personal en Zarauz, y, al morir, beneficia a sus herederos, por su *ficticia condición foral*, con una exención que el Estado no conoce ni concede. Una sociedad anónima se domicilia en Guipúzcoa; otra, dedicada a igual negocio, se halla establecida en Madrid. Las dos realizan las mismas operaciones, y supongamos que iguales ganancias. Sin embargo, tributan en distinta medida. Y como el peso de los impuestos es cada día mayor, y su gravitación sobre el coste de los productos, por ello mismo, más decisiva, las dos compañías se encuentran en situación perfectamente dispar, propicia a competencias desleales”<sup>15</sup>.

Añade CALVO SOTELO que los ejemplos obtenidos de la realidad influyeron en la redacción del Reglamento de 1926, en el que se incluyeron garantías contra la evasión fiscal (en alusión tácita a los Jurados Mixtos de Utilidades). Se trataba de evitar que el productor de un mismo artículo con el mismo ámbito de difusión se viera sometido a desigualdades fiscales por el mero hecho de estar domiciliada en el País Vasco la empresa: *“Estos ejemplos, extraídos de casos muy frecuentes antes del nuevo Concier-to, influyeron en la redacción de su Reglamento, en el que hemos amontonado garantías contra la evasión fiscal, ayudados por los mismos representantes de las Diputaciones vascas, que mejor que nadie podían advertir cuánto daño infería a su régimen la maniobra dolosa de quienes para defraudar al Estado se acogían al derecho de asilo del territorio aforado. Pero aun cuando sean cada vez más difíciles las domiciliaciones fraudulentas en Vasconia de con-*

---

<sup>15</sup> *Idem*, pág. 67 (la cursiva es nuestra). Como puede verse, el problema de la competencia desleal derivada de la distinta presión fiscal -en especial, respecto a los territorios limítrofes a los concertados- arranca ya desde hace muchos años.

tribuyentes que realizan los actos sujetos en territorio común -el caso del madrileño que se empadrona a efectos tributarios en Zarauz, el del Banco con patronímico castellano y negocios exclusivamente en tierras de Castilla, que, sin embargo, finge domiciliarse en San Sebastián, donde no tiene ni oficina, ni clientes, etc.-, *lo inevitable es que entre productores de un mismo artículo, con idéntico radio de difusión y el mismo capital y análogos medios técnicos, se determinen formidables desigualdades fiscales, con riesgo fatal para el más recargado. Y esto sucede de modo singular en las provincias limítrofes al territorio foral, que muchas veces resultan víctimas propiciatorias de la vecindad concertada*”<sup>16</sup>.

Esta lucha contra la evasión tributaria aparece también reflejada en la Exposición de Motivos del Reglamento de 1926. En primer término, pone el acento en la gran difusión que habían alcanzado en los últimos años las actividades industriales y mercantiles, así como el desarrollo que había experimentado la riqueza mobiliaria nacional<sup>17</sup>; para incidir después en el combate de la evasión fiscal,

<sup>16</sup> *Ibidem*, pág. 67 (la cursiva es nuestra).

<sup>17</sup> Expone CALVO SOTELO (*Mis servicios...*, ob. cit., pág. 65) que casi la mitad del capital mobiliario nacional estaba domiciliado en las provincias vascas: “una gran parte del capital mobiliario español radica en Vizcaya, por hallarse domiciliadas en esta provincia sociedades que poseen un capital de 1.593 millones de pesetas. En las tres vascas está domiciliado el 42 por 100 del capital mobiliario nacional en acciones”.

La regla 1.<sup>a</sup> del artículo 14 del Reglamento de 24 de diciembre de 1926, para la Tarifa 2.<sup>a</sup> de las Utilidades, estableció que:

“*Los dividendos de acciones y demás participaciones en los beneficios de las Empresas que realicen negocios en uno y otro territorio, tributarán, respectivamente, al Tesoro nacional y a las Diputaciones en la proporción que resulte de aplicar a la totalidad de los dividendos y demás participaciones la cifra relativa de negocios asignada por el Jurado mixto compe-*

a cuyo fin se crean los Jurados Mixtos, explicando que el Jurado Mixto se desdobra en las Provincias con el fin de lograr un mayor acercamiento <sup>18</sup>:

“La mayor difusión alcanzada en los últimos tiempos por todas las actividades industriales y mercantiles y el desarrollo de la riqueza mobiliaria nacional han acentuado desde el anterior Concierto las dificultades de localizar ciertas bases impositivas, especialmente en lo que a la contribución de Utilidades se refiere. Por ello ha sido indispensable, bien con disposiciones precisas, bien, en otros casos, con el otorgamiento de facultades amplias, poner fin a un estado de hecho que impedía con frecuentes evasiones tributarias, una justa aplicación del Concierto.

A evitar, hasta donde sea posible, dificultades en el porvenir tienden las normas casuísticas que en el Reglamento figuran, y las facultades que se confieren al Jurado mixto, desdoblado en otros con la organización de los provinciales, para mayor facilidad de su funcionamiento para lograr un mayor contacto de aquella institución con las Provincias Vascongadas”.

En la Exposición de Motivos se reconocen ciertos grados de excepción<sup>19</sup>, advirtiendo que la intervención de los Jurados se haría de forma gradual <sup>20</sup>:

---

tente a los negocios de la Empresa en cada uno de los territorios común y concertado”.

<sup>18</sup> Como puede verse, a última hora, junto al Jurado Mixto central, se crearon tres Jurados Mixtos Provinciales “para mayor facilidad de su funcionamiento para lograr un mayor contacto de aquella institución con las Provincias Vascongadas”.

<sup>19</sup> Así, según el artículo 23:

“Las Sociedades constituidas y domiciliadas en las Provincias Vascongadas *con anterioridad a la fecha de 27 de marzo de 1900* a que se refería el artículo 9.º del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, continuarán

disfrutando del mismo régimen especial en aquel Real Decreto establecido y con referencia a los conceptos entonces concertados, incluso los intereses de obligaciones, y salvo la tarifa primera a la cual serán de aplicación las normas generales de este Concierto”.

No obstante, precisaba el precepto que:

“Cuando las Sociedades a que esta disposición se refiere amplíen su capital o aumenten sus obligaciones, quedarán sujetas por la tarifa 3.<sup>a</sup> al régimen de proporcionalidad establecido en el artículo 17 de este Concierto por la parte referente a la expresada ampliación”.

Recordemos que el artículo 9 del Concierto de 1906 dispuso que “no se consideran comprendidas en este Concierto y, por lo tanto, quedarán sujetas a las contribuciones que según su naturaleza puedan afectarles, las Sociedades y Compañías que desde la promulgación de la Ley de 27 de marzo de 1900 [de reforma tributaria] se hayan constituido o se constituyan para explotar industrias fuera del territorio de las Provincias Vascongadas, aunque en éstas tengan establecido o establezcan su domicilio social”. Esto suponía, como dice ALONSO OLEA (“La fiscalidad empresarial en Vizcaya. 1914-1935. Un beneficio del Concierto Económico”, *Hacienda Pública Española*, 141/142, 1997, pág. 5), que las compañías formadas antes de 1900, domiciliadas en las Vascongadas, aunque tuviesen instalaciones fuera de ellas, no tenían que pagar al Ministerio.

Estas reglas se aplicaban igualmente a las sociedades domiciliadas en territorio común, con la excepción del Banco de España y la Compañía Arrendataria de Tabacos (que tributaban por las tarifas 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup> siempre al Tesoro Nacional por la totalidad de sus negocios):

“Los preceptos de esta disposición serán igualmente aplicables a las Sociedades constituidas y domiciliadas en el territorio de régimen común con anterioridad a la fecha de 27 de marzo de 1900, salvo lo prevenido en el artículo 27 referente al Banco de España y a la Compañía Arrendataria de Tabacos”.

El artículo 24 establecía otra excepción para las sociedades *navieras* constituidas y domiciliadas en las Provincias Vascas antes de la fecha de aprobación del propio Reglamento -si se ampliaban el capital, las obligaciones o el tonelaje, esta ampliación quedaba sujeta a las reglas generales-, pues tributaban por la Tarifa 3.<sup>a</sup> “a las Diputaciones de las provincias concertadas por la totalidad de sus beneficios, sea cualquiera el lugar donde operen”; regla que se aplicaba a las sociedades *navieras* constituidas y domiciliadas en territorio común. En cambio, para la Tarifa 2.<sup>a</sup>, la norma establecía que “los Jurados mixtos fijarán la relación de negocios, tanto para las Compañías actuales como para las posteriores a este Reglamento... con arreglo a las disposiciones generales del Concierto”.

“Respetados, a pesar de los principios de territorialidad y proporcionalidad que en el Concierto se establecen, ciertos estados de excepción hasta ahora reconocidos, y acordada la gradual intervención de los Jurados, por lo que a la Contribución de Utilidades afecta, se procura una suave transición de uno a otro régimen”.

Los Jurados Mixtos se regulaban en los artículos 17 y siguientes del Reglamento. El artículo 17 disponía que las personas jurídicas con negocios en territorio común y en el concertado, contribuirían a la Hacienda territorial o a las Diputaciones en proporción a la cifra relativa de negocios que realizasen dentro y fuera de las Provincias Vascongadas. Esta proporción se establecería por los Jurados Mixtos:

“Las Sociedades, Compañías, Asociaciones, Comunidades y demás entidades o personas jurídicas comprendi-

---

Como señala ALONSO OLEA (*El Concierto...*, ob. cit., pág. 321), la excepción a las empresas formadas antes del 27 de marzo de 1900 y de las navieras formadas antes de la aprobación del propio Reglamento de 1926, de tributar por la Tarifa 3.<sup>a</sup> a las Diputaciones por la totalidad de sus beneficios, con independencia del lugar de la operación, se debió a que fue “duramente perseguida por los vizcaínos”. Este autor (*idem*, pág. 315) explica que en la reunión que mantuvieron los Comisionados vascos con CALVO SOTELO el 17 de noviembre de 1926, “este aceptó la exención -condicionada a que se mantuviera la actividad de la Sociedad o de la naviera y a no incrementar su capital o tonelaje- de las Sociedades formadas antes de 1900 y las navieras respecto a los epígrafes encabezados de las Tarifas 1.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup>, pero no de la Tarifa 2.<sup>a</sup>”.

<sup>20</sup> Según el art. 28, durante los tres primeros años de vigencia del Concierto, los Jurados Mixtos sólo debían fijar cifras relativas de negocios a las Empresas cuyo capital fuese por lo menos de dos millones de pesetas para el primer año, de un millón de pesetas para el segundo y de 500.000 pesetas para el tercero, “entrando todas, a partir del cuarto año, en el régimen general de estimación por los Jurados mixtos competentes, cualquiera que sea la cuantía de su capital”.

das en dicha tarifa <sup>21</sup>, que tengan negocios en el territorio común y en el concertado, contribuirán al Tesoro nacional y a las Diputaciones proporcionalmente a los negocios que realicen dentro y fuera de las Provincias Vascongadas, cualquiera que sea el territorio de su constitución y domicilio. Tal proporción la establecerán los Jurados mixtos a que se refiere el artículo siguiente mediante la *asignación a cada Empresa* de la cifra relativa de sus negocios en los territorios común y concertado”.

El artículo 18 contempló la existencia de cuatro Jurados: Uno Central, constituido en el Ministerio de Hacienda, y tres Provinciales, de composición paritaria. El Jurado mixto Central se hallaba presidido por un Magistrado del Tribunal Supremo, *nombrado por el Ministro de Hacienda* <sup>22</sup>:

“En cada una de las tres Provincias Vascongadas se constituirá un Jurado mixto provincial formado por el Delegado de Hacienda, Presidente, y por dos funcionarios de la Delegación designados por el Ministro de Hacienda, y tres representantes de la Diputación Provincial respectiva.

En el Ministerio de Hacienda se constituirá el Jurado mixto central formado por tres funcionarios del Ministerio, Jefes de Administración, designados por dicho Ministro, y un representante de cada una de las tres Diputaciones de las provincias concertadas. Este Jurado será presidido por un Magistrado del Tribunal Supremo, nombrado por el Ministro de Hacienda, quien, lo mismo que

---

<sup>21</sup> Se refiere a la Tarifa Tercera de la Contribución sobre Utilidades.

<sup>22</sup> ALONSO OLEA (*El Concierto...*, ob. cit., pág. 320) expone que todos los intentos de los Comisionados Vascos para que la designación recayera sobre un Magistrado propuesto en terna por las Diputaciones se estrellaron con la oposición firme de CALVO SOTELLO.



las Diputaciones, podrá designar Vocales suplentes tanto para el Jurado central como para los provinciales”.

Según el artículo 19, las competencias de los Jurados mixtos provinciales y central, eran determinar si una empresa realizaba o no negocios en el otro territorio; en caso positivo, asignar la cifra relativa de negocios; y, en caso de resistencia, excusa o negativa de la empresa al cumplimiento de sus deberes fiscales <sup>23</sup>, fijar las bases impositivas totales:

“Será competencia de los Jurados mixtos provinciales y del Central, en su caso:

a) Determinar si una Empresa *domiciliada* en uno de los dos territorios, realiza o no negocios en el otro, ateniéndose en las de fabricación y compraventa a las respectivas normas establecidas en los artículos 21 y 22 <sup>24</sup>.

<sup>23</sup> *Vid.*, art. 20, apartados a) y b).

<sup>24</sup> Para las empresas de fabricación que operaban en ambos territorios, el artículo 21 establecía que el Jurado mixto competente determinaría, a la vez que la cifra relativa de negocios correspondiente al territorio común y concertado, “el coeficiente de beneficios imputable a la fabricación por los negocios que se realicen en territorio distinto de aquél en que radique el origen de la producción”. A estos efectos se entendía que una empresa constituida o domiciliada en uno de los territorios operaba en el otro, cuando tuviese en él oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, sucursales, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la empresa. Sin embargo, se entendía que una empresa de fabricación no operaba en un territorio cuando vendía directamente o por medio de sus viajantes o representantes, siempre que unos y otros se limitasen a transmitir los pedidos y no estuviesen facultados para perfeccionar el contrato.

Por su parte, el artículo 22 establecía análogos criterios para las sociedades de compraventa, pues a los efectos de fijación de la cifra relativa de negocios, se entendía que estas sociedades operaban en territorio distinto del de su domicilio, cuando tuviesen en él oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, sucursales, agencias o representaciones, estuviesen o no autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la empresa. Sin embargo, no se computaban en la

b) Asignar, cuando los realice, la cifra relativa de los mismos correspondientes a cada uno de los dos territorios, común y concertado.

c) *Fijar, además de las cifras relativas de negocios a que se refiere el apartado anterior, las bases impositivas totales, cuando alguna de esas Empresas ofreciere resistencia, excusa o negativa al cumplimiento de sus deberes fiscales en orden a la presentación de documentos que deban aportar o a la práctica de las comprobaciones que las disposiciones aplicables prevengan*".

Además, el último apartado del artículo 19 establecía que tanto la Administración del Estado como las Diputaciones podían proponer la intervención de los Jurados Mixtos en los asuntos que, a su juicio, debían someterse a su acuerdo. Así, el artículo 22, referido a las sociedades de compraventa, establecía que:

---

cifra relativa de negocios las operaciones que las sociedades de compraventa, domiciliadas en territorio concertado, realizasen en territorio de régimen común, por medio de viajantes o representantes que no estuviesen autorizados para contratar en nombre y por cuenta de la empresa, siempre que el importe de los negocios realizados en territorio común, no excediese de las dos terceras partes del volumen total de las operaciones en ambos territorios. La misma regla se aplicaba a las sociedades de compraventa domiciliadas en territorio común, "cuando las operaciones que en cualquier forma realicen en el concertado, importen menos de la tercera parte del volumen total de las que realicen en ambos territorios". Si se rebasaban esos límites, *en ambos casos*, el cómputo se hacía de forma ordinaria según la cifra relativa de negocios. Recordemos, ahora, que la solución para las compañías de compraventa ya había sido propuesta por PRIMO DE RIVERA en la reunión de 15 de diciembre de 1926, aunque para las compañías estatales finalmente se endurecieron las condiciones, puesto que se exigió que las operaciones en la Provincias Vascongadas no excedieran de un tercio de las totales, y no de las dos terceras partes. ALONSO OLEA (*El Concierto...*, ob. cit., pág. 321) subraya que los artículos 21 y 22 fueron los más recurridos y discutidos en los Tribunales de Utilidades.

“Cualquiera de las dos Administraciones *podrá* denunciar al *Jurado mixto Central*, la *evasión fiscal* que, a su juicio, realicen las sociedades de compraventa al amparo de estas normas, cuando por la condición personal que realmente tengan los socios, desde el punto de vista de su vecindad o domicilio, el origen del capital empleado, o cualquiera otra circunstancia deba presumirse fundadamente la existencia de *fraude* encaminado a beneficiarse de cualquier diferencia en las tarifas o de régimen. En estos casos, el Jurado mixto adoptará las medidas que estime oportunas *para corregir dicha evasión*” <sup>25</sup>.

Nótese cómo la lucha contra el fraude realizado para beneficiarse del distinto régimen o de las tarifas más bajas de las Provincias Vascas, uno de los objetivos fundamentales del Reglamento, quedaba en manos del Jurado Mixto Central.

El artículo 20 regulaba la práctica de las liquidaciones y el funcionamiento de los Jurados Mixtos y Central, que, en esencia, se desarrollaba de la siguiente forma:

a) Las sociedades o entidades, cuyo domicilio social radicaba en alguna de las Provincias concertadas, debían presentar ante *ambas Administraciones* los documentos señalados por las Leyes o Reglamentos. Para realizar una recaudación previa, tanto la Administración estatal como la de la Provincia practicaban una liquidación con el carácter de anticipo a cuenta, basada en la declaración del contribuyente. Estos *ingresos provisionales* quedaban suje-

---

<sup>25</sup> Recordemos cómo CALVO SOTELLO en la reunión mantenida el 10 de diciembre de 1926 con los Comisionados vascos les planteó la inclusión de un artículo en el futuro Reglamento para que en los casos en que las actividades de una empresa o sociedad levantasen sospecha de evasión fiscal, cualquiera de las dos Administraciones pudiese instar la intervención del Jurado Mixto, que acordaría lo más procedente para corregirla.

tos a los resultados de las liquidaciones *definitivas*. Practicadas, *en su caso*, por cada Administración las comprobaciones, se remitían los expedientes al *Jurado Mixto Provincial*, que fijaba la *cifra relativa de negocios para cada uno de los territorios común y concertado*.

b) Si la sociedad o empresa tenía su domicilio social en territorio común, se seguían los mismos trámites, con la particularidad de que era la Delegación de Hacienda del domicilio de la empresa quien determinaba el Jurado Mixto Provincial, atendiendo a la Provincia Vascongada en que la empresa tenía más negocios.

c) Una vez que el Jurado Mixto Provincial fijaba la cifra relativa de negocios, se devolvían los expedientes a cada Administración para que practicasen la *liquidación definitiva* procedente.

d) Los acuerdos de los Jurados Mixtos Provinciales eran recurribles ante el Jurado Mixto Central. El recurso podía ser interpuesto por “*cualquiera de los Vocales*” del Jurado o por la sociedad interesada.

e) Contra los acuerdos del Jurado Mixto Central, “los representantes de las Diputaciones o los del Ministerio de Hacienda” podían alzarse ante el Ministro de Hacienda, que elevaba el expediente a la resolución del Consejo de Ministros.

f) Los acuerdos del Jurado Mixto Central que versasen sobre cuestiones de hecho, no eran impugnables en la vía contencioso-administrativa <sup>26</sup>, salvo quebrantamiento de forma.

---

<sup>26</sup> CALVO ORTEGA (*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte general*, ed. Thomson-Cívitas, 9.<sup>a</sup> edic., 2005, pág. 480), para la Junta Arbitral estatal, entiende que al ser la mayoría de cuestiones a resolver cuestiones de hecho, no debería existir posibilidad de recurso contencioso-administrativo: “Teniendo en cuenta la función arbitral de la Junta y el

g) Las cifras relativas de negocios regían durante un trienio, salvo revisión por iniciativa de la Administración estatal o a solicitud de las Diputaciones o de la empresa interesada. La revisión sólo procedía cuando la variación de la cifra relativa excedía del 25%.

Un año más tarde de la aprobación de este Reglamento, una Orden de 31 de diciembre de 1927 desarrolló el funcionamiento del Jurado Mixto Central, disponiendo su artículo 17 que los Jurados Mixtos Provinciales deberían acomodar su funcionamiento “*en todo lo posible* a las reglas contenidas en la presente disposición”, aunque en caso de empate de votaciones debía elevarse el expediente, “dentro del tercer día, directamente al Jurado Mixto Central para su resolución”.

También resultaba de interés, el artículo 5 de la Real Orden al establecer el voto de calidad del Presidente <sup>27</sup>:

“Para que el Jurado pueda celebrar válidamente sesión, deliberar y adoptar acuerdos, bastará la concurrencia de la mayoría de los votos que le forman. Los acuerdos se tomarán por mayoría de votos de los asistentes a la sesión. En caso de empate, el voto del Presidente será decisivo. (...) la abstención de votar se estimará como manifestación de conformidad con la Propuesta del Ponente y se computará, por tanto, como voto a favor de ella”.

En realidad, el modo en que funcionaron los Tribunales Mixtos de Utilidades no fue bien visto por parte de las Diputaciones vascas, pues, como advierte ALONSO

---

peso importante que van a tener las cuestiones de hecho, debería haberse cerrado el conflicto con su decisión sin vía contencioso-administrativa posterior”.

<sup>27</sup> También en la Junta Arbitral Estatal, en caso de empate, el voto del presidente tiene carácter dirimente (art. 11.2 del Reglamento de la Junta Arbitral).

OLEA, los criterios interpretativos mantenidos por los representantes vascos y los estatales fueron divergentes: “Los representantes gubernamentales del Jurado mixto central consideraban que por el mero hecho de que una sociedad domiciliada en territorio aforado tuviera una sucursal en territorio común, cuantas ventas hiciera en territorio común, fueran por medio de la sucursal o no, debían ser consideradas como ventas indirectas de la fábrica, y por ello no estaban sometidas a tributación de las Diputaciones”. Las Diputaciones entendían que si las ventas no habían pasado por la sucursal, el beneficio se había producido en el lugar de establecimiento de la fábrica y que, por ello, debían pagar a las Diputaciones. “Este asunto se complicaba con la existencia, en ciertos sectores como el metalúrgico o minero de centrales de pedidos, radicadas en Madrid en su mayoría, a las que los técnicos del Ministerio pretendían adjudicar todas las ventas hechas en territorio común”<sup>28</sup>.

EZCURDIA, uno de los representantes vascos en los Jurados Mixtos Provinciales, dejó por escrito su desacuerdo con el funcionamiento de estos Jurados: “Lo cierto es que en el Reglamento del Concierto, aprobado por R.D. de 24 de diciembre de 1926, con una muy desfavorable aplicación para nosotros del principio de la territorialidad para la Contribución de Utilidades en relación con la que se convino tan sólo unos meses más tarde en el Convenio Económico con Navarra, se abrió una brecha en el sistema -reglamentación de los Jurados Mixtos de Utilidades y, sobre todo, redacción de los artículos 21 y ss.- que a los que luego tuvimos que formar parte de dichos jurados frente a los técnicos de la Hacienda del Estado, gente muy

---

<sup>28</sup> *El Concierto...*, ob. cit., pág. 333.

preparada y respaldada, nos trajo por la calle de la amargura durante la decena de años en la que aquella brecha inicial se fue convirtiendo en alarmante boquete. Es que el Concierto, desde aquella reglamentación, llevaba plomo en el ala”<sup>29</sup>.

Como señala POSTIGO, los Jurados Mixtos sustrajeron a las Diputaciones parte de la administración de una contribución concertada: la de las Utilidades sobre la Riqueza Mobiliaria, recortando, de esta forma, la autonomía económico-administrativa de las Provincias Vascongadas<sup>30</sup>. Los Jurados Mixtos actuaron de forma continuada, estableciendo las bases para las liquidaciones de beneficios de las empresas en uno y otro territorio, convirtiéndose en continuos inspectores de las actividades empresariales, cuando hasta entonces las Diputaciones habían mantenido a éstas, en muchos casos, fuera del ámbito de acción de las Delegaciones de Hacienda<sup>31</sup>.

ALONSO OLEA ha destacado que “la actividad de los Jurados de Utilidades fue altamente perjudicial para las Diputaciones, sobre todo las de Vizcaya y Guipúzcoa que contaban con más y más grandes sociedades. Las cantidades detraídas de los beneficios o de los dividendos de las empresas supusieron sumas importantes, además de

---

<sup>29</sup> *Los Cuerpos Armados Forales. Los Miqueletes*, Icharopena, Zarauz, 1968, págs. 131-132; citado por POSTIGO: *Los Conciertos Económicos*, L. Haranburu-Editor, 1979, pág. 71, y por ALONSO OLEA: *El Concierto Económico...*, ob. cit., pág. 333; “La reforma de Fernández Villaverde y las haciendas concertadas”, *Hacienda Pública Española*, monografías 1999, pág. 219.

<sup>30</sup> *Los Conciertos Económicos*, ob. cit., págs. 70-71.

<sup>31</sup> ALONSO OLEA, E., *El Concierto...*, ob. cit., pág. 334. Además, este autor (*idem*, pág. 409) nos recuerda que aunque en 1937 se aprobó la sustitución de los Jurados Mixtos por unas Comisiones Mixtas para liquidar los procesos pendientes, su última actuación se produjo nada menos que el 23 de abril de 1953.

los pagos que las Diputaciones tuvieron que hacer de importes que habían recaudado ya y luego hubieron de entregar al Ministerio, fuera del cupo, en función de las modificaciones de los porcentajes de cifra de negocios establecidos por los jurados”<sup>32</sup>.

### III. LA JUNTA ARBITRAL EN EL CONVENIO CONÓMICO DE NAVARRA

#### 1. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 15 DE AGOSTO DE 1927

En Navarra, la Junta Arbitral es un organismo que aparece regulado por primera vez en el Convenio Económico de 1927<sup>33</sup>. En este Convenio, su competencia se limitaba a la resolución de las controversias que pudieran suscitarse entre el Estado y Navarra en la determinación de la cifra relativa de negocios asignada a las sociedades sometidas a tributación<sup>34</sup> a ambas Administraciones<sup>35</sup>, así

<sup>32</sup> “La reforma...”, ob. cit., pág. 219.

<sup>33</sup> DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Curso de Derecho Foral Público de Navarra. Parte General*, ed. Aranzadi, 1996, pág. 562; ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas. Convenio-Concierto: Identidad colectiva en la Vasconia peninsular*, ob. cit., pág. 62; DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, ob. cit., pág. 65.

<sup>34</sup> Nos referimos, obviamente, a la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria (tarifas 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup>). Aclara DEL BURGO (*Régimen fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos*, ed. Aranzadi, 1972, págs. 91-92) que la Contribución sobre Utilidades se estableció en Navarra por la Diputación después del Convenio de 1927, pues hasta entonces sólo existían algunas disposiciones aisladas, complementarias de la contribución industrial, para lograr que ésta, en determinados casos, fuera exigida en proporción a los beneficios efectivos de los contribuyentes, cuando éstos fueron superiores a los señalados en las tarifas. “Esto quiere decir que uno de los problemas más importantes que hubo de resolver el Convenio de 1927 fue



el de determinar la competencia para la exacción del impuesto sobre las sociedades en Navarra”.

<sup>35</sup> DEL BURGO (*Régimen fiscal...*, ob. cit., págs. 92-93) resume la tributación de las sociedades al Impuesto de Utilidades, distinguiendo entre las sociedades domiciliadas en Navarra antes o después del 1 de enero de 1927. Por su claridad, reproducimos íntegramente su exposición:

“De conformidad con la disposición 4.<sup>a</sup> del Convenio de 1927, se distinguían dos clases de Sociedades:

a) Sociedades domiciliadas en Navarra antes del 1.º de enero de 1927.

b) Sociedades domiciliadas en Navarra después del 1.º de enero de 1927.

Las Sociedades del primer grupo para tributar a la Diputación debían reunir *uno cualquiera* de los requisitos siguientes:

- Que la mayoría del *capital* desembolsado perteneciera a personas de condición navarra.

- Que la mayoría de los *negocios* de la Empresa se realizasen dentro de Navarra.

- Que la mayoría de las *inmovilizaciones* de la Sociedad se encontrasen en Navarra.

En cambio, las Sociedades domiciliadas en Navarra con posterioridad al 1.º de enero del año en que se firmó el Convenio, para tributar exclusivamente a la Diputación, al requisito de que la mayoría del capital social desembolsado perteneciera a personas de vecindad navarra debían agregar una cualquiera de las otras dos condiciones: mayoría de negocios y de inmovilizaciones en Navarra. Por excepción, si la cifra de capital navarro fuera superior al 65 por 100 del total desembolsado, bastaba en tal caso para tributar a Navarra la circunstancia de estar en territorio foral el 30 por 100 como mínimo de las inmovilizaciones o realizar el 20 por 100 de sus negocios dentro de la provincia.

Por ultimo, las Sociedades domiciliadas en Navarra que no reuniesen los requisitos anteriormente señalados quedaban sujetas a un régimen de competencia mixta. Para determinar las bases impositivas correspondientes a cada una de las dos Administraciones, se fijaría a cada Empresa la *cifra relativa de sus negocios* en territorio común y navarro, y esa cifra se aplicaba a la totalidad del capital, de los beneficios, si los hubiere, de los dividendos o participaciones repartidos y de los intereses de obligaciones satisfechos, obteniéndose así las bases respectivas para cada territorio, cuya liquidación se haría con arreglo a la reglamentación correspondiente a cada uno”.

Sobre los requisitos exigidos a las sociedades domiciliadas en Navarra para tributar exclusivamente a la Diputación, *vid.* a YUSTE JORDÁN: “La imposición directa de Navarra en los Convenios Económicos de 1927, 1941

y 1969”, *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 27, enero-junio, 1999, págs. 184-187.

El régimen previsto para las sociedades domiciliadas en Navarra antes de 1927 fue satisfactorio para los intereses de las sociedades navarras, pues, como apunta DEL BURGO (*Régimen...*, ob. cit., págs. 94-95), de las 238 empresas domiciliadas en Navarra antes del 1 de enero de 1927, 227 quedaron obligadas a tributar a la Hacienda navarra, 9 a ambas Administraciones según la cifra relativa de negocios y las restantes al Estado. Ahora bien, el régimen de las sociedades domiciliadas en Navarra antes de enero de 1927 no era inalterable. En determinadas situaciones (por ejemplo, aumento de capital), para continuar tributando exclusivamente a Navarra debían reunir las mismas condiciones que se exigían a las sociedades domiciliadas allí después del 1 de enero de 1927. Los negociadores estatales se mostraron más habilidosos en este aspecto porque, como explica DEL BURGO (*Régimen...*, ob. cit., pág. 95), las sociedades fueron perdiendo los requisitos que tenían antes de 1927: “Pero el “status” de las Sociedades anteriores a 1927 no era permanente. En el caso de que aumentasen su capital o sus obligaciones, o, por fusión con otras Empresas o por cualquier otro medio, cambiasen su personalidad o situación jurídica, para continuar tributando exclusivamente a la Diputación, debían de reunir después de su transformación o modificación las mismas condiciones que se exigían a las Sociedades domiciliadas en Navarra con posterioridad al 1.º de enero de 1927. Los gestores del Convenio de 1927 no tuvieron en cuenta que la vida económica es esencialmente dinámica. De ahí que prácticamente sea muy escaso el número de Sociedades perteneciente al grupo originario que hayan conservado inalteradas sus características sociales”. Se trataba de una previsión contenida en la regla 6.ª de la Disposición Cuarta, que mantendrán los Convenios de 1941 y 1969. Si bien una de las posibles interpretaciones del precepto era entender que las Sociedades anteriores a 1927, en cuanto aumentasen su capital, sus obligaciones, etc., quedarían automáticamente sujetas a la cifra relativa de negocios (la regla 6.ª se refería a la imposición según las reglas anteriores, y la regla 4.ª se refería a la cifra relativa de negocios), el TEAC entendió que debían ser consideradas como domiciliadas en Navarra después del 1 de enero de 1927, debiendo cumplir con los requisitos más rigurosos previstos para ellas si no querían tributar también al Estado por la cifra relativa de sus negocios en territorio común. Así, en el asunto resuelto por el TEAC mediante Acuerdo de 21 de noviembre de 1952 (*RA*, 2556), se discutía si la sociedad, al ampliar su capital, se hallaba libre de contribuir al Tesoro Nacional por la Tarifa 2.ª de Utilidades:

“Se impone sintetizar los hechos en que “H. del U.” basa su petición, en la siguiente forma: 1.º Dicha Sociedad se constituyó en Navarra, en 9 de agosto de 1925, con mayoría de capital perteneciente a personas de condición navarra. 2.º *En 1929 amplió su capital hasta llegar, ... a estar integrado en un 85 por 100 en su posesión por personas que no tenían la condición de navarras;* y 3.º Que las inmovilizaciones han estado siempre en su mayoría en dicha provincia. (...) “El régimen tributario establecido en la norma 3.ª, se entenderá aplicable mientras las sociedades a quien correspondan no dejen de reunir, respectivamente, los requisitos que en la misma norma se exigen; ni en el caso de las anteriores a 1927, cuando amplíen su capital, aumenten sus obligaciones o por fusión con otras empresas o por cualquier otro medio, cambien su personalidad o situación jurídica; en cualquiera de estos casos, quedarán sujetas al régimen de imposición que, según las normas anteriores, pueda corresponderles”. Que si en tal precepto, el párrafo inicial referido a las sociedades anteriores a 1927, pudiera parecer confuso en su redacción, se encarga de desvanecerla el inciso final, cuando de manera clara y terminante establece: “En cualquiera de estos casos (uno de los cuales es la ampliación de capital que concurre en “H. del U.”), quedarán sujetas al régimen de imposición que... pueda corresponderles” y como según la norma 3.ª, antes referida, se precisan para no contribuir al Tesoro Nacional el primero y uno de los dos restantes requisitos, es visto que al faltar el primero (mayoría de capital navarro) ha de contribuir también al Tesoro Nacional. Que no puede argumentarse, en contra de esta interpretación, como hace la sociedad recurrente, oponiendo que la referida norma 6.ª, no dice que las Sociedades anteriores a 1927, cuando amplíen su capital han de considerarse constituidas después, porque, (...) lo que quiere significar el precepto es eso mismo, cuando estatuye para estas sociedades el régimen de imposición que pueda corresponderles, y que no es otro que el que establece la norma 3.ª, referida, para las sociedades domiciliadas en Navarra con posterioridad a 1927”.

Doctrina que reitera el Acuerdo del TEAC de 5 de diciembre de 1952 (RA, 2764), con la misma sociedad, pero por el Impuesto del Timbre.

Finalmente, es importante tener en cuenta que, según la regla 5.ª de la Disposición Cuarta, si bien las sociedades comprendidas en la regla 2.ª (domiciliadas en Navarra antes y después de 1927, que cumpliesen los requisitos reseñados) quedaban “libres de contribuir al Tesoro Nacional” (por las Tarifas 2.ª y 3.ª), cuando realizaban negocios en territorio común, tenían que ser gravadas “por la Diputación de Navarra, en cuanto al capital, beneficios, dividendos, participaciones e intereses correspondientes y demás utilidades que pudieran estar sujetas a esta forma de tributación,

como de las discrepancias entre ambas Administraciones respecto a la parte de capital que debía de satisfacer el Impuesto de Derechos reales. Para el primer caso, la Disposición Quinta del R. D. de 15 de agosto de 1927 establecía que:

“Los expedientes de Sociedades que, como consecuencia de lo actuado por la Diputación, *hayan de contribuir al Tesoro Nacional*, serán remitidos dentro del plazo citado en el párrafo anterior a la Delegación de Hacienda *para que se fije la cifra relativa de negocios a que se refiere la regla cuarta*<sup>36</sup>. De esta asignación dará cuenta a la Diputación para que preste su conformidad o formule los reparos que le sugiera. En este último caso, y si no se llegase a un acuerdo entre la Delegación de Hacienda y la Diputa-

---

*por sus negocios en territorio común, con arreglo a normas de liquidación y tipos impositivos*” que no podían ser “en ningún caso *más beneficiosos que los establecidos por el Estado*”. Con apoyo en esta norma -y en el art. 3-, entiende DE LA HUCHA CELADOR (*El régimen...*, ob. cit., pág. 63) que las facultades asignadas a la Diputación por el Convenio de 1927 eran más bien de tipo recaudatorio y no normativo.

<sup>36</sup> Según la regla Cuarta de la Disposición Cuarta:

“Las Sociedades que no reúnan o dejen de reunir las condiciones previstas en la regla segunda tributarán por los conceptos de las tarifas 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup> al Estado y a la Diputación, respectivamente.

Para determinar las bases impositivas correspondientes a cada uno de los dos territorios, se fijará a cada Empresa la *cifra relativa de sus negocios en territorio común y navarro*, y esa cifra se aplicará a la totalidad del capital, de los beneficios, si los hubiere (ambos conceptos determinados con arreglo a la legislación común), de los dividendos o participaciones repartidos, y de los intereses de obligaciones satisfechos, obteniéndose así las bases respectivas para cada territorio, que serán liquidadas con arreglo a la reglamentación correspondiente a cada uno.

Dicha cifra relativa de negocios regirá durante un trienio, salvo caso de revisión por iniciativa de la Administración del Estado o a solicitud de la Diputación de Navarra o de la Sociedad interesada. Esta revisión sólo procederá cuando la variación de la cifra correspondiente exceda del 25 por 100”.

ción Provincial, se remitirá el expediente a la Dirección general de Rentas públicas, y este Centro, si confirma la discrepancia, determinará la dicha cifra relativa de negocios, devolviendo seguidamente el expediente a la provincia para la práctica de las liquidaciones que proceda efectuar por el Estado y la Diputación, respectivamente”.

Si la Diputación de Navarra no estaba conforme con la cifra relativa de negocios que asignó la Dirección General de Rentas Públicas a una empresa, tenía la posibilidad de impugnar, en el plazo de tres meses, esa determinación ante la Junta Arbitral, ubicada en Madrid y renovable cada tres años, que se hallaba integrada por un representante de la Diputación, un funcionario del Estado y un Magistrado del Tribunal Supremo (designado por el Gobierno Central), que la presidía:

“Si la Diputación de Navarra no estuviere conforme con la cifra relativa de negocios asignada por la Dirección general de Rentas públicas a una Empresa y a cualquiera de los fines del presente Decreto, podrá pedir dentro del plazo de tres meses, a contar de la fecha del acuerdo, la revisión de aquélla por una Junta Arbitral residente en Madrid, renovable cada tres años, formada por un funcionario del Estado, un representante de la Diputación Provincial y presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo designado por el Gobierno”<sup>37</sup>.

Como expone DEL BURGO<sup>38</sup>, la fórmula del Convenio de 1927 (aplicación del criterio de domiciliación de la so-

---

<sup>37</sup> Nótese que sólo la Diputación de Navarra se hallaba legitimada para plantear el conflicto ante la Junta Arbitral (lo que es lógico, al recurrirse una decisión de la Dirección General de Rentas Públicas) y que la norma guardaba silencio sobre la posibilidad de recurrir la Resolución de la Junta Arbitral.

<sup>38</sup> *Régimen fiscal...*, ob. cit., págs. 95-96.

ciudad, acompañado de otros -capital navarro, inmovilizaciones y negocios en Navarra-) en la Contribución de Utilidades se había logrado tras la firme oposición de la Comisión de Navarra, pues el Estado pretendía imponer el principio de territorialidad e implantar un Jurado Mixto de Utilidades, compuesto por representantes de ambas Administraciones, siguiendo el modelo establecido para el Concierto Económico en el Reglamento de 1926: “La fórmula del Convenio de 1927 se había integrado en el mismo tras vencer la Comisión de Navarra la gran resistencia del Ministerio de Hacienda, cuyos comisionados pretendían que se aplicase a las Sociedades el principio de *territorialidad* referido a la obtención del beneficio y con independencia del lugar del domicilio social. Desde el punto de vista teórico este principio parecía más justo, pues se tributaría a la Diputación y al Estado en proporción a los beneficios que las Sociedades obtuvieran en cada uno de los territorios respectivos, determinándose las bases impositivas por el Jurado Mixto de Utilidades, compuesto de representantes de ambas partes. Este criterio se venía aplicando en los Conciertos económicos vascongados <sup>39</sup> y en los Convenios internacionales, como el hispano-británico de 27 de junio de 1924 y el hispano-francés de 7 de agosto de 1926. Pero la Comisión de Navarra se resistió a aceptar este sistema por las dificultades que llevaba consigo de índole práctica, además de que la idea de los Jurados mixtos, encargados de fijar la base de tributación correspondiente a cada uno de los territorios no resultaba demasiado satisfactoria. He aquí la razón por la que tampoco el criterio de la *domiciliación* fuera aceptado por el

---

<sup>39</sup> Sobre las diferencias existentes en Navarra y en las Provincias Vascas, *vid. supra* las críticas de EZCURDIA.

Estado como único determinante de la competencia, pues los representantes de la Administración central temían que se produjese una “fuga” de capitales de régimen común a territorio foral. La exigencia de este requisito previo, combinándolo con otras características sociales - capital, negocios o inmovilizaciones-, además de la necesidad de autorización estatal para traslado de domicilio social a Navarra, se consideró como el sistema más idóneo”<sup>40</sup>.

Este logro de los Comisionados navarros fue destacado en la Nota Oficial de la Diputación Foral respecto al Convenio de 1927, de fecha 20 de agosto de 1927: “como novedades más salientes en que las aspiraciones de esta Diputación han obtenido el éxito deseado, se pueden mencionar: la aplicación del criterio de domiciliación, como caso nuevo y sin precedente para la tributación por Utilidades”<sup>41</sup>.

Por otra parte, la Disposición Séptima, a propósito del Impuesto de Derechos Reales y Sobre Transmisión de Bienes, también se refería a la Junta Arbitral. En concreto, para las sociedades domiciliadas en Navarra que realizaran operaciones en territorio de régimen fiscal común y para las sociedades domiciliadas en provincias de régi-

---

<sup>40</sup> Parece que la fórmula de resolución de conflictos (resolución por la Dirección General de Rentas y eventual recurso por la Diputación ante la Junta Arbitral) no fue muy bien aceptada por parte de Navarra. Así lo destaca MIRANDA RUBIO (“El convenio económico de 1927 entre Navarra y el Estado”, *Príncipe de Viana*, Año LII, núm. 192, enero-junio 1991, pág. 247): “fue criticado el sometimiento del régimen tributario a los tribunales de Hacienda en primera instancia, dado que podían discrepar con las liquidaciones efectuadas por la Diputación. Otro tanto podía decirse de la Junta Arbitral como resolución definitiva”.

<sup>41</sup> Citado en el Libro de DEL BURGO: *Régimen fiscal...*, ob. cit., pág. 162.

men común que realizasen operaciones en Navarra, la regla quinta disponía lo siguiente:

“La liquidación y la exención a que hacen referencia las normas precedentes<sup>42</sup>, deberán ser modificadas respecto a su cuantía, si como resultado del examen de los balances de las Sociedades interesadas, en los cuales se determinarán con claridad las cifras correspondientes a operaciones realizadas en uno y otro territorio, se comprobase alguna diferencia en el importe del capital declarado con destino a sus operaciones en territorio distinto al de su domicilio. Con el fin de poder practicar esta comprobación, el Estado podrá requerir de la Diputación de Navarra, y ésta de aquél, copias de los balances correspondientes y cuantos datos complementarios sean precisos *para determinar las cifras referentes a operaciones en uno y otro territorio que puedan servir de base para la de-*

---

<sup>42</sup> Según la Norma 1.<sup>a</sup>, “Las sociedades domiciliadas en Navarra, pero que hagan operaciones en provincias de régimen fiscal común, estarán obligadas a satisfacer al Estado el impuesto de Derechos reales por los actos sujetos al mismo, en cuanto a la parte del capital que acuerden destinar a sus operaciones en las referidas provincias”. En los 30 días siguientes al acuerdo social que pudiera ocasionar algún motivo de exacción por este impuesto, debía presentarse el documento en la Oficina liquidadora del Estado para que practicase la liquidación correspondiente por la parte del capital destinado a los negocios a realizar en territorio común.

En cambio, según la Norma 2.<sup>a</sup>, “Las Sociedades domiciliadas en provincias de régimen fiscal común y que hagan operaciones en Navarra, no estarán obligadas a satisfacer al Estado el impuesto de Derechos reales, por los actos sujetos al mismo, en cuanto a la parte de capital que acuerden destinar a sus operaciones en la referida provincia”. Igualmente en los 30 días siguientes al acuerdo social que pudiese motivar la exacción o exención de este impuesto, debía presentarse el documento en la Oficina liquidadora del Estado, para que liquidase la parte del capital destinado a las operaciones o negocios realizables en territorio común y se declarase la exención en cuanto a la parte a destinar a las operaciones en Navarra.



*terminación de la parte de capital sujeta y exenta con respecto al impuesto de Derechos reales”.*

Si existía disconformidad entre la Oficina liquidadora y la Diputación, según la norma cuarta, se sometía la cuestión a la Dirección de lo Contencioso del Estado, y si la Diputación de Navarra tampoco se mostraba conforme con la fijación del capital efectuada por este órgano, tenía la posibilidad de acudir ante la Junta Arbitral, en cuyo caso el funcionario del Estado debía ser necesariamente un Abogado del Estado:

“En caso de disconformidad entre la Oficina liquidadora y la Diputación de Navarra, respecto a la parte de capital que haya de satisfacer el impuesto o gozar de exención, se someterá la cuestión con todos los documentos y antecedentes precisos a la Dirección general de lo Contencioso del Estado, y si este Centro mantuviese la discrepancia, fijará la forma en que deba descomponerse el capital para los efectos de que se trata.

Si la Diputación de Navarra no estuviera conforme con esa fijación de capital podrá acudir, dentro del plazo de tres meses, ante la Junta Arbitral a que se refiere el último párrafo de la disposición quinta de este Decreto. En este caso, el funcionario a que se refiere dicho precepto será necesariamente un Abogado del Estado”.

## **2. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 8 DE NOVIEMBRE DE 1941**

El Convenio de 1941, aunque no alteró la composición de la Junta Arbitral (únicamente pasó a precisar que el representante del Estado debería ser del Ministerio de Hacienda) ni su renovación cada tres años, extendió sus

funciones al conocimiento de todas las cuestiones relacionadas con la aplicación e interpretación del Convenio <sup>43</sup>. Su artículo 3, encabezado como “Disposiciones generales”, establecía en su Disposición 5.<sup>a</sup> que:

“Para *todas* las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación de la presente Ley, la Diputación de Navarra *podrá* pedir dentro del plazo de tres meses a contar de la fecha del acuerdo que haya motivado la discrepancia, su revisión por una Junta Arbitral, residente en Madrid, renovable cada tres años, formada por un representante del Ministerio de Hacienda del ramo correspondiente, otro de la Diputación, y presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por el Gobierno”.

Según el artículo 2.<sup>o</sup>, con el fin de “armonizar el régimen general del Estado con el especial de Navarra”, se establecían -de acuerdo con la Diputación- nueve Disposiciones. Según la norma 4.<sup>a</sup> de la Disposición 3.<sup>a</sup>, “las sociedades que no reúnan o dejen de reunir las condiciones previstas en la norma tercera <sup>44</sup>, tributarán por los conceptos de las tarifas segunda y tercera al Estado y a la Diputación respectivamente. Para determinar las bases impositivas correspondientes a cada uno de los dos territorios, se fijará a cada empresa la cifra relativa de sus negocios en territorio común y navarro, (...) Dicha cifra relativa registrará durante un trienio, salvo caso de revisión por iniciativa de la Administración del Estado o a solici-

---

<sup>43</sup> Esta circunstancia es subrayada por la generalidad de la doctrina. Así, DE LA HUCHA CELADOR: *El régimen...*, ob. cit., pág. 66; RAZQUIN LIZARRAGA: *Fundamentos Jurídicos del Amejoramiento del Fuero. Derechos Históricos y Régimen Foral de Navarra*, ed. Gobierno de Navarra, 1989, pág. 148; etc.

<sup>44</sup> Se refiere a las sociedades domiciliadas en Navarra antes del 1-1-1927 y después, que reuniesen las mismas condiciones del Convenio de 1927.

tud de la Diputación de Navarra o de la sociedad interesada. Esta revisión sólo procederá cuando la variación de la cifra correspondiente exceda del veinticinco por ciento”.

La norma 9.<sup>a</sup> de la Disposición 3.<sup>a</sup> regulaba los procedimientos de liquidación. La Diputación debía remitir el expediente de la sociedad que debía pagar al Tesoro Nacional a la Delegación de Hacienda para que fijase la cifra relativa de negocios. Después, la Diputación mostraba su conformidad o su disconformidad. En este último caso, se remitía la cuestión a la Dirección General del ramo. Este Centro, si confirmaba la discrepancia, determinaba la cifra relativa de negocios, “devolviendo seguidamente el expediente a la provincia para la práctica de las liquidaciones que proceda efectuar por el Estado y la Diputación, respectivamente”.

En cuanto a los expedientes de las sociedades que, a juicio de la Diputación, no debían contribuir al Tesoro Nacional, aquélla debía remitir anualmente a la Delegación de Hacienda una relación de aquéllos con expresión de las estimaciones y liquidaciones practicadas. En caso de disconformidad de la Delegación, se sometía el expediente a la Dirección General. Tanto ésta, como la Delegación de Hacienda y la Diputación de Navarra podían acordar para sus respectivas determinaciones o propuestas, “la ampliación de datos y comprobaciones” que estimasen pertinentes. Si de la *actuación inspectora del Estado* resultaba que la situación tributaria del contribuyente debía ser modificada, la Diputación podía impugnar la calificación de la inspección. Para estos casos, se preveía la intervención de la Junta Arbitral, pues “si la resolución administrativa no estuviere conforme con el criterio de aquella Corporación podrá ésta hacer uso de las facultades que le reconoce la disposición quinta del artículo ter-

cero de esta Ley, *sin que el ejercicio de este derecho interrumpa el procedimiento administrativo*".

Por otra parte, la disposición 8.<sup>a</sup> (norma 6.<sup>a</sup>) del artículo 2, establecía que en caso de discrepancias entre la Diputación de Navarra y la Inspección de Hacienda del Estado al aplicar las normas que regulaban los impuestos que integraban la Contribución sobre Usos y Consumos, se sometería la cuestión a la Dirección General de la Contribución de Usos y Consumos. Si la Diputación de Navarra no se mostraba conforme con su resolución, podía acudir, dentro del plazo de tres meses, ante la Junta Arbitral.

El carácter paccionado del Convenio de 1941 quedaba resaltado no sólo por el procedimiento específico de su adopción y las disposiciones del mismo <sup>45</sup>, sino también por la introducción ya con carácter general de una Junta Arbitral, cuya composición intentó mostrar un cierto carácter paritario, aunque quebrado por el hecho de que su presidente, árbitro dirimente, seguía siendo nombrado por el Gobierno Central <sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> El carácter paccionado resultaba de que tanto la elevación del cupo (art. 1), como las normas de armonización (art. 2) se fijaron de acuerdo con la Diputación y de que el artículo 3 determinó que la modificación del régimen establecido en el Convenio debería hacerse por el procedimiento guardado para su adopción.

<sup>46</sup> RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., *Fundamentos...*, ob. cit., pág. 148. Este aspecto fue resaltado por DEL BÚRGO (*Régimen...*, ob. cit., pág. 39): "La existencia del arbitraje, institución propia del Derecho Internacional Público, demuestra una vez más el carácter bilateral del Convenio".

### 3. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 24 DE JULIO DE 1969

El Convenio de 1969, reguló en un Título propio -el Tercero, integrado por el artículo 19- la Junta Arbitral<sup>47</sup>. El artículo 19.1 disponía que, tanto para las cuestiones expresamente previstas en el Convenio como para las que pudiesen surgir en su interpretación y aplicación, la Diputación y la Administración estatal podían pedir la revisión del acuerdo que provocó la discrepancia por la Junta arbitral:

“Para *todas* las cuestiones expresamente previstas en la presente disposición, así como las que surjan de su interpretación y aplicación, la Diputación de Navarra y la Administración del Estado podrán pedir, dentro del plazo de tres meses, a contar de la fecha del acuerdo que haya motivado la discrepancia, su revisión por una Junta Arbitral, residente en Madrid, formada por dos representantes del Ministerio de Hacienda y otros dos de la Diputación y presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado cada dos años por el Presidente del citado Alto Tribunal”.

El apartado 2.º del artículo 19 estableció que las normas de procedimiento se inspirarían en la LPA de 1958:

“La Junta Arbitral, en su primera reunión, adoptará las normas de procedimiento que ante ella se haya de se-

---

<sup>47</sup> Nada dice el precepto sobre la posibilidad de recurso frente a la Resolución de la Junta Arbitral. AIZPÚN TUERO (“El sistema...”, ob. cit., pág. 1136) entendió que “frente a las resoluciones de la Junta Arbitral no debe proceder recurso. (...) La Junta, por su carácter, por su composición, en la que el dirimente es, en definitiva, un órgano de la Jurisdicción y por otras razones, es un Organismo de naturaleza jurisdiccional, sobre cuyas resoluciones no procede una actuación revisora”.

guir, inspirándose en los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo”.

En fin, el apartado tercero del mismo precepto, con carácter general, prohibía la posibilidad de revisión ante la Junta Arbitral de los acuerdos -o su ausencia- de las Comisiones Coordinadoras:

“Contra los acuerdos o faltas de acuerdo de las Comisiones Coordinadoras que por este Convenio se crean, no cabrá acudir en revisión ante la Junta Arbitral más que en los casos del número 4, párrafo tercero, del artículo 18”<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Este artículo señalaba que el Inspector Regional de la zona correspondiente de la Dirección General de Impuestos Indirectos podía realizar las comprobaciones que estimare pertinentes con los contribuyentes de Navarra. Su acta-informe se remitía a la Diputación y si ésta discrepaba de su criterio o no expresaba su parecer en el plazo de treinta días, se sometían las actuaciones a informe de la Comisión Coordinadora del Régimen Fiscal de Impuestos Indirectos, que debía emitirlo en igual plazo. Si la Diputación tampoco compartía el criterio de esta Comisión o ésta no llegaba a un acuerdo, se remitían las actuaciones a la Junta Arbitral, que debía resolver en el plazo de dos meses. Según el último apartado del artículo 18.4, “Comunicada por la Junta Arbitral su decisión a la Diputación, ésta practicará, de haber lugar a ello, la liquidación precedente, notificándola al contribuyente interesado, el cual podrá interponer en los plazos reglamentarios, los recursos procedentes en la vía contencioso-administrativa o ante el Jurado de Estimación de la Diputación, según se trate de cuestiones de derecho o de hecho”.

DEL BURGO (*Régimen fiscal...*, ob. cit., págs. 135 y ss.) explica que la función principal de la Comisión Coordinadora de Impuestos Directos y de la Comisión Coordinadora de Impuestos Indirectos era permitir la existencia de un diálogo adecuado para resolver o, al menos, encauzar los posible problemas que pudieran surgir entre ambas Administraciones en la aplicación del principio de armonización tributaria que presidía el Convenio. Y añade que, aunque a partir de 1969, la competencia de la Hacienda de Navarra es plena para la exacción de los impuestos indirectos, tenían una concreta limitación: “Para la exacción de los Impuestos General sobre el Tráfico de las Empresas, Lujo, Especiales y Tasas Fiscales, la Diputación de Navarra aplicará los mismos *principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengo, bases, tipos y tarifas*, vigentes en

Los casos específicos de intervención de la Junta Arbitral regulados en el Convenio se referían al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 6) y al Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas (art. 8). Para el IRPF, el apartado 5 del artículo 6, disponía que las discrepancias que pudieran producirse entre la Delegación de Hacienda y la Diputación respecto a la *domiciliación* de un contribuyente, o a la concurrencia en éste de las condiciones establecidas en el número 1 del mismo precepto, se entenderían planteadas formalmente cuando la Administración requerida no cumpliera el requerimiento. Las discrepancias se elevaban a la Dirección General de Impuestos Directos. Si la Diputación no estaba conforme con el criterio de la Dirección General, tenía derecho a pedir, en el plazo de tres meses, su revisión por la Junta Arbitral <sup>49</sup>.

Para el Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, el apartado 12 del artículo 7, a propósito de la actuación inspectora de la Administración estatal, establecía las siguientes reglas:

---

cada momento en territorio común” (art. 18.1). “Este es el motivo -apostilla DEL BURGO- de que a la Comisión Coordinadora de Impuestos Indirectos se le encomienden unas funciones, que comparadas con las de su homónima de Directos, revelan una posibilidad de mayor intervención en los asuntos propios de la Hacienda de Navarra”.

<sup>49</sup> El apartado 2.º del artículo 6 establecía la obligación de dar audiencia al interesado en los casos de discrepancia entre ambas Administraciones sobre la concurrencia de las condiciones establecidas en el número 1 del artículo 6. Mientras se resolvía la discrepancia, el contribuyente objeto de la misma, seguía tributando a la Administración a la que estaba sujeto y cuyo fuero tributario se discutía, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones a efectuar entre ambas Haciendas, retrotraídas a la fecha desde la que procedía ejercer el nuevo fuero, según el acuerdo de la Junta Arbitral.

“La acción investigadora de la Inspección del Estado acerca de las sociedades *domiciliadas en Navarra*, por el Impuesto sobre Sociedades, a efectos de determinar la procedencia de su tributación al Estado, en todo o en parte, y formular, en su caso, la propuesta de cifra relativa <sup>50</sup>,

<sup>50</sup> Explica YUSTE YORDÁN (“La imposición...”, ob. cit., págs. 192-193) que con anterioridad al Convenio de 1969, la Diputación y el Estado aplicaban criterios distintos para fijar la cifra relativa de negocios, pero que tras este Convenio se llegó a un acuerdo para obtenerla de la siguiente forma: tomar como únicos elementos el valor histórico de las inmovilizaciones materiales del activo y el importe total de las ventas, para hallar por separado los porcentajes correspondientes a uno y otro territorio, dividiendo la suma obtenida por dos y obteniéndose, así, el porcentaje medio aplicable a cada uno. Y ofrece el siguiente caso: si las inmovilizaciones en territorio foral eran de 50.000.000 de pesetas, y en territorio común de 2.000.000 de pesetas, los porcentajes respectivos eran del 96,15% y del 3,85%; y si las ventas en territorio foral eran de 20.000.000 de pesetas y en territorio común de 150.000.000 de pesetas, los porcentajes respectivos eran del 11,76% y del 88,24%. Sumados los porcentajes en cada territorio por cada concepto, el resultado de inmovilizaciones más ventas en Navarra sería del 107,91%, y para el Estado del 92,09%. Posteriormente se dividían estos porcentajes por dos y se obtenía la cifra relativa de negocios que para Navarra sería del 53,95% y para el territorio común de 46,05%.

DEL BURGO (*Régimen...*, ob. cit., págs. 102 y ss.) explica que, en los casos en que la empresa se dedicaba a actividades fabriles, la expresión “realizar negocios en Navarra” fue interpretada por la Dirección General de Impuestos Directos teniendo en cuenta el *destino* de las cosas vendidas, de forma que si los adquirentes eran personas o entidades residentes en territorio común, las ventas debían considerarse realizadas fuera de Navarra. Algunas sociedades evitaron este resultado realizando las ventas a una sociedad comercial interpuesta domiciliada en Navarra, que se encargaba de distribuir los productos al resto del país. “Ésta es la razón por la que el Convenio de 1969 se preocupó de determinar, con un criterio práctico y no jurídico, el alcance de la expresión “mayoría de negocios”. En el párrafo 2.º del número 1 del artículo 7.º se aclara lo siguiente: “Se entenderá que las operaciones o negocios de la Empresa se realizan en Navarra cuando los productos de su tráfico se destinen al uso o consumo en territorio navarro y, en cuanto a los servicios u obras que constituyan su actividad se presten o efectúen en suelo navarro”. Y para cerrar el paso a las sociedades comerciales, el Convenio resulta más explícito todavía: “Las



base imponible, etc., así como consignar cualquier otro elemento o circunstancia que deba conocer la oficina liquidadora, se realizará con arreglo a las siguientes normas:

1.<sup>a</sup> El Inspector del Ministerio de Hacienda, al citar al sujeto pasivo, lo pondrá en conocimiento de la Diputación, la cual tendrá la facultad de personarse en el lugar y fecha fijados para conocer los datos y antecedentes que se consignan en las actas oportunas.

2.<sup>a</sup> Cuando de la actuación inspectora del Estado resulte que la situación tributaria del contribuyente deba ser modificada, se entregará a la Diputación copia del acta correspondiente para que en un plazo de ocho días pueda impugnar la calificación de la Inspección si la estimase contraria a las normas de la presente disposición.

3.<sup>a</sup> Si la resolución administrativa no estuviere conforme con el criterio de aquella Corporación, podrá ésta hacer uso de las facultades que le reconoce el artículo 19 de esta disposición sin que el ejercicio de este derecho interrumpa el procedimiento administrativo”.

Entre las ideas generales de la Comisión de Navarra que negoció el Convenio de 1969 se encontraba reformar la Junta Arbitral, haciéndola más neutral y jurídica <sup>51</sup>. Se-

---

ventas efectuadas por una Sociedad domiciliada en Navarra a persona, natural o jurídica, con domicilio en dicha provincia, se imputarán a territorio de régimen común cuando los productos objeto de dichas ventas no fuesen destinados por sus adquirentes a su uso o consumo en Navarra, salvo en el caso de que los productos objeto de las referidas ventas fueren sometidos en territorio navarro, a un proceso de transformación que aumente ostensiblemente su valor”.

<sup>51</sup> TRONCOSO SAGREDO, M. M.<sup>a</sup>, “Notas sobre diversos aspectos del Convenio 69. Consideraciones previas”. Se trata de un documento inédito fechado el 21 de agosto de 1971 que recoge Juan Cruz ALLI TURRILLAS en “El Convenio Económico de 1969 visto por uno de sus actores”, *Príncipe de Viana*, enero-abril, 2003, Año LXIV, número 228, pág. 221. Ni siquiera

guramente por eso el nombramiento de su Presidente pasó a ser función del Presidente del Tribunal Supremo (aspecto referido a la neutralidad) y se estableció que sus normas procedimentales se adecuarían a la LPA (haciéndola más jurídica)<sup>52</sup>.

La regulación de la Junta Arbitral presentó algunas novedades. Se amplió de uno a dos el número de representantes de cada Administración y, como ya hemos rese-

---

consta su autor, pero el Departamento de Economía y Hacienda lo atribuyó a quien fuera Director de Hacienda de la Diputación Foral de Navarra desde 1950 hasta 1973, Miguel M.<sup>a</sup> TRONCOSO.

<sup>52</sup> Una cuestión interesante es si la resolución de la Junta Arbitral vinculaba también al contribuyente. Así debería serlo si se le daba trámite de audiencia en el procedimiento y se le permitía aportar pruebas. AIZPÚN TUERO ("El sistema...", ob. cit., pág. 1135) nos informa que así se hizo en los casos en que intervino la Junta Arbitral: "Cuando la cuestión debatida se haya sometido, por discrepancia entre las dos Administraciones, ante la Junta Arbitral, su resolución debe vincular lógicamente al contribuyente. Nos parece claro si se plantea una cuestión de Derecho; no tanto, si se plantea cuestión de hecho, como puede ser, por ejemplo, la apreciación de la residencia efectiva en uno u otro territorio. Pero, aun así parece lógico le vincule, si se le ha concedido audiencia en el procedimiento arbitral y ocasión de aportar pruebas, ya directamente ya a través de la Administración a cuya competencia se considera sometido. Esto legalmente está previsto para algunos supuestos; y de hecho, en los casos que conocemos, se ha dado audiencia a los interesados ante la Junta Arbitral, que ha precedido con el máximo de garantías jurídicas".

En la Junta Arbitral estatal, según expone SIMÓN ACOSTA ("La Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas: su naturaleza", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega, II*, ed. Lex Nova, 2005, págs. 1947-1948), también se ha procurado siempre que los contribuyentes intervengan en el procedimiento a título de interesados -el Presidente, *motu proprio*, les invita expresamente a comparecer y a hacer uso de sus derechos-, lo que les legitimaría, en su caso, a impugnar la resolución de la Junta Arbitral. Sobre la Junta Arbitral estatal, *vid.* el estudio de José Luis Burlada: "La Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas" (en prensa en *Quincena Fiscal*).

ñado, aunque se mantenía la Presidencia en un Magistrado del Tribunal Supremo, su nombramiento, en lugar de al Gobierno Central, pasó a corresponder al Presidente del Alto Tribunal <sup>53</sup>, garantizándose, de esta forma, una mayor independencia de la Junta Arbitral <sup>54</sup>. Además, se subsanó un defecto procedimental de los anteriores Convenios, pues en éstos la convocatoria de la Junta Arbitral podía ser instada sólo por la Diputación. A partir del Convenio de 1969 (art. 19), su convocatoria podía ser instada tanto por la Diputación de Navarra como por la Administración del Estado <sup>55</sup>. Ahora bien, si se analizan los casos concretos de intervención de la Junta Arbitral previstos en el Convenio (arts. 6.5º, 7.12º y 18.4º), era la Diputación Foral la que podía recurrir frente a las resoluciones de la Administración Central o de la Comisión Coordinadora del régimen fiscal de los Impuestos Indirectos. Por lo que se refiere a la legitimación activa, el TEAC y la Audiencia Nacional han subrayado que los particulares no se hallaban legitimados para plantear el conflicto ante la Junta Arbitral. En concreto, la resolución del TEAC de 23 de abril de 1997 (JT 1997, 700) ha señalado que:

“este Tribunal ha de plantearse la conformidad a Derecho de la facultad, otorgada a los interesados, de acudir a la Junta Arbitral en vía de revisión del acuerdo de dicho Centro Directivo. Pues bien, a la vista del artículo 19 del Decreto Ley 16/1969, resulta palmario que la Junta Arbi-

<sup>53</sup> DEL BURGO, J. I., *Curso de...*, ob. cit., pag. 562.

<sup>54</sup> DEL BURGO, J. I., *Régimen fiscal...*, ob. cit., pág. 144. Además, a su juicio (*Introducción...*, ob. cit., pág. 237), tras la Constitución de 1978, la Junta Arbitral ganó en independencia y objetividad, “pues su Presidente pertenece a un Poder Judicial plenamente independiente”.

<sup>55</sup> En este sentido también, DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen...*, ob. cit., pág. 68; y DEL BURGO J. I., *Régimen fiscal...*, ob. cit., pág. 144.

tral, en él instituida, es un órgano cuya única competencia consiste en el conocimiento de las cuestiones previstas en dicha disposición y de las que surjan de su interpretación y aplicación, lo cual podrá solicitarse por la “Diputación de Navarra y la Administración del Estado”, pero *en modo alguno por los particulares afectados*, que tienen otras vías para la defensa de sus intereses. En consecuencia, debe igualmente anularse el acuerdo de la Dirección General de Tributos en cuanto otorgó a los reclamantes la posibilidad de solicitar su revisión ante dicha Junta Arbitral, por ser contraria a Derecho y, paralelamente, declararse que hay que tener por no interpuestos los escritos de los interesados ante dicha Junta en virtud de lo dispuesto en el propio acuerdo, en aquella parte del mismo que queda ahora revocada, sin que ello implique “*reformatio in peius*” para los reclamantes, que tienen disponibles otras vías para la defensa de sus intereses, según lo legalmente establecido”.

Recurrida esta Resolución, la Audiencia Nacional en Sentencia de 1 de junio de 2001, declara que:

“Y debe asimismo rechazarse la segunda cuestión que plantea la parte recurrente relativa a la necesidad de que se pronuncie la Junta Arbitral para resolver la controversia sobre la residencia de los sujetos pasivos, pues la actora se limita a reproducir las razones expuestas por la DGT en su acuerdo de 13 de septiembre de 1993, razones que ya fueron rechazadas por la resolución recurrida argumentando que la posibilidad de acudir a la Junta Arbitral queda limitada a la Diputación de Navarra y a la Administración del Estado, entes de carácter territorial que son los sujetos de la controversia y a los que se reduce la posibilidad de acudir a ese específico cauce conforme al artículo 19 del Decreto Ley 16/1969 y art. 1.7 del Real Decre-

to 2655/1979, de 19 de octubre, *criterio que esta Sala asimismo asume como correcto*"<sup>56</sup>.

<sup>56</sup> La STS de 28 de diciembre de 1971 (RA, 5246) entendió, refiriéndose al Convenio de 1941, que los particulares no podían subrogarse en la posición jurídica de la Diputación para defender su competencia, en un caso en que el recurrente impugnó las liquidaciones giradas por la Delegación de Guipúzcoa no por disconformidad con su cuantía, sino por falta de competencia (la Diputación de Navarra no puso inconveniente alguno para que las liquidaciones tuviesen que realizarse en Guipúzcoa):

"Que no impugnadas por el contribuyente, las liquidaciones, por razón de su cuantía, sino por la falta de competencia para girarlas, de la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa, la pretensión que se ejercita no puede prosperar, porque la defensa de la competencia de la Diputación Foral de Navarra, con la consiguiente incompetencia de la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa, sólo corresponde a aquella Diputación Foral, y si la misma entendió que era dudoso que don... llenara el requisito de la residencia durante más de ocho meses alternos... y no intentó someter el caso a la Dirección General de Impuestos Directos, y después, a la Junta Arbitral establecida en el art. 3.º, disposición 5.ª, de la L. de 8 de noviembre de 1941, la competencia entonces declarada, con carácter voluntario, por la Diputación Foral, tenía efectos definitivos e irreversibles, (...) ya que *el derecho al régimen foral no confiere la facultad de subrogarse en la posición jurídica de la Diputación de Navarra, para defender la competencia de ésta*".

En cambio, la STS de 27 de septiembre de 1974 (RA, 3398), con amplia argumentación, en un recurso contencioso-administrativo interpuesto por un particular frente al acuerdo de conformidad de la Diputación con la Hacienda estatal de darle de baja en el padrón de rentas de la Diputación, para pasar al padrón de la Hacienda estatal, le reconoce legitimación activa para impugnar en la vía contencioso-administrativa tal acuerdo.

En fin, la STS de 3 de diciembre de 1954 (RA, 2921), en un recurso interpuesto por un contribuyente contra el Acuerdo de la Dirección General de la Contribución sobre la Renta que declaró la competencia del Jurado Central de aquella Contribución para fijar las bases imposables del contribuyente (ejercicios de 1940 a 1944), desestimó la excepción de incompetencia y declaró la nulidad de la Orden recurrida, a fin de que se repusiese el expediente gubernativo al trámite de dar conocimiento a la Diputación de Navarra. El TS entiende, en definitiva, que no se siguió el procedimiento previsto en la Norma 5.ª (art. 3) del Convenio, al actuar la Dirección General de manera unilateral y sin posibilidad de que pudiese recurrir la Diputación ante la Junta Arbitral.



**SELECCIÓN DE LEGISLACIÓN,  
JURISPRUDENCIA, RESOLUCIONES DEL  
TEAC Y CONSULTAS DE LA DGT**

