

Comunidades Autónomas

83

La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de Tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas¹

JOSÉ LUIS BURLADA ECHEVESTE

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

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. CARACTERÍSTICAS DE LA JUNTA ARBITRAL. 1. Órgano colegiado o unipersonal. 2. Composición. 3. Carácter deliberante y resolutorio. 4. Adscripción administrativa. 5. Autonomía e imparcialidad de la Junta Arbitral. 6. Competencias de la Junta Arbitral. 7. Distinción de los recursos administrativos y de los conflictos de competencias. 8. Funcionamiento de la Junta Arbitral. 9. Prioridad de la Junta Arbitral del Concierto Económico o del Convenio Económico. El artículo 23.6, b) LOFCA: una previsión carente de contenido. III. PROCEDIMIENTO. 1. Introducción. 2. Naturaleza del procedimiento. 3. Fases. A)Iniciación. B)Tramitación. C)Resolución. D)Notificación y ejecución. E)Impugnación. IV. EL PUNTO DE CONEXIÓN MÁS CONFLICTIVO: LA RESIDENCIA HABITUAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.

El artículo 157.3 de la Constitución, al referirse a

los recursos de las Comunidades Autónomas, habilitó al Legislador a regular mediante Ley Orgánica «las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir» entre las distintas CC AA (de régimen común) o entre el Estado y las CC AA (también de régimen común). Pese a esta previsión, la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC AA, no contempló la existencia de una Junta Arbitral. Más tarde, la LO 3/1996, de 27 de diciembre, modificó la LOFCA atribuyendo a las CC AA ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, de forma que los puntos de conexión de los tributos cedidos no sólo iban a determinar, como hasta entonces, la atribución del rendimiento y las competencias exactoras, sino también la normativa aplicable al caso. Esta nueva realidad provocó que se añadiera a la LOFCA un nuevo capítulo, integrado por los artículos 23 y 24, dedicado a la resolución de los conflictos, creando un

1. 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»



órgano específico, al que se denomina –siguiendo la tradición del Convenio Económico– Junta Arbitral, con competencias para resolver, conforme a derecho y de acuerdo a los principios de economía, celeridad y eficacia, los conflictos que pudieran suscitarse en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos. El régimen de organización, funcionamiento y procedimiento de la Junta Arbitral fue desarrollado por el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre. Posteriormente, la LO de 27 de diciembre de 2001 dio nueva redacción a los artículos 23 y 24 LOFCA, con la justificación de que la Junta Arbitral debía resolver no sólo los conflictos positivos, sino también los negativos; por la posibilidad de que la Junta Arbitral conociese de los conflictos no derivados de los puntos de conexión; y, finalmente, por la introducción de un procedimiento abreviado para asuntos de escasa cuantía. Este trabajo de investigación estudia los antecedentes de la Junta Arbitral, sus características, la naturaleza del procedimiento –aspecto en el que la doctrina se halla dividida–, así como sus diferentes fases, para finalizar con la exégesis del punto de conexión que más conflictos ha suscitado: la residencia habitual como atribución de competencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Todo ello se acompaña de la

doctrina sentada en sus diferentes resoluciones por la Junta Arbitral y se complementa con la doctrina iusadministrativa y la jurisprudencia contencioso-administrativa.

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 157 de la Constitución (RCL 1978, 2836), que regula los recursos de las Comunidades Autónomas, prevé en su apartado tercero la posibilidad de que surjan conflictos entre las distintas Comunidades Autónomas o entre el Estado y las Comunidades Autónomas, habilitando al Legislador a que, mediante *Ley Orgánica*, apruebe las correspondientes normas para resolver los mismos². Pese a ello, la LO 8/1980, de 22 de septiembre (RCL 1980, 2165), de Financiación de las Comunidades Autónomas, no reguló la Junta Arbitral³. En cambio, del estudio de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, se desprende que los artículos 21 y 25 de su Proyecto de Ley adoptaron una fórmula análoga a la Ley 41/1981 (RCL 1981, 2699)⁴, pero a lo largo de la discusión parlamentaria se suprimieron estos preceptos al considerar que no era el texto adecuado para introducir normas tan extensas y complejas, que afectaban a todo el sistema de relaciones

2. «Mediante ley orgánica, podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir, y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado».
3. La doctrina denunció pronto el vacío que había dejado la LOFCA (RCL 1980, 2165) en la materia de resolución de conflictos. Así, MATEO RODRÍGUEZ («Aproximación al estudio del Consejo de Política Fiscal y Financiera», en *Jornadas de Estudios Socio económicos de las Comunidades Autónomas (I)* (AA VV), Edit. Hacienda de las Comunidades Autónomas. Junta de Andalucía, Universidad de Sevilla y Granada, 1981, pgs. 293-294] se lamentaba de que con la aprobación de la LOFCA, se hubiera desperdiciado la ocasión de crear «un órgano de naturaleza arbitral que, sin perjuicio de la competencia del Tribunal Constitucional, habría tenido como función dirimir las discrepancias que surgirán necesariamente en el ámbito de la coordinación de la actividad financiera; con él se habría ganado en eficacia y celeridad, descargando al supremo intérprete de la Constitución de controversias de, al menos, dudoso encaje en el terreno de sus funciones» (la cita de este autor ha sido tomada de RAMOS PRIETO: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Edit. Comares, 2001, pg. 745).
En realidad, SIMÓN ACOSTA («La financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional», *Documentación Administrativa*, enero-marzo 1979, núm. 181, pgs. 248-249), lúcidamente, ya antes de la LOFCA había advertido sobre la necesidad de crear un órgano de resolución de conflictos distinto del Tribunal Constitucional: «En mi opinión, mejor que institucionalizar los criterios para resolver todos los conflictos es institucionalizar una autoridad con poder de decidir sobre algunos de ellos a medida que se vayan planteando. Una posible solución sería encomendar al Estado esa decisión, pero esto podría ser un obstáculo para la efectiva realización del principio de autonomía porque al ser el Estado parte en la cuestión sus resoluciones tenderían normalmente a incrementar los medios económicos estatales y, en consecuencia, a reducir los de las regiones. Para evitar este posible efecto antiautonomista, el órgano al que se otorgara el poder que comentamos habría de tener una de estas dos características: o bien ser un órgano imparcial, o bien ser un órgano en cuya composición estuvieran equilibradas las fuerzas de las partes interesadas. Si pensamos en imparcialidad la mente se nos va enseguida al Tribunal Constitucional. Sin embargo, esta solución tampoco nos parece adecuada porque desviaría las funciones del Tribunal hacia problemas que no corresponden a su naturaleza. El Tribunal Constitucional debe ser un órgano de aplicación de normas, y lo que aquí se pretende no es aplicar normas jurídicas, sino resolver conflictos o cuestiones no reguladas en el ordenamiento».
4. Los artículos 21 y 25 de la Ley 41/1981, de 28 de octubre (RCL 1981, 2699), de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña, crearon dos órganos específicos de resolución de conflictos. El primer órgano (Junta Arbitral) era competente para resolver los conflictos de atribuciones que se planteasen respecto a la determinación de la residencia habitual o el domicilio fiscal entre las Administraciones del Estado y de la Generalidad. El segundo órgano (Junta Arbitral Especial), tenía una composición predominantemente autonómica y a ella se confiaban los conflictos de idéntica naturaleza que pudiesen surgir entre la Administración de la Generalidad y la de otra u otras Comunidades Autónomas. En concreto, estos preceptos establecían lo siguiente:
«Artículo 21. Los conflictos de atribuciones.
1. Los conflictos de atribuciones en relación con la determinación de la residencia habitual o el domicilio fiscal se resolverán de la siguiente forma:
a) Caso de que la controversia se produzca entre las Administraciones del Estado y de la Generalidad, será resuelto por la Junta Arbitral que se regula en el artículo 25.1.

b) Si tales conflictos se producen entre la Administración de la Generalidad y la de otra u otras Comunidades Autónomas, incluso cuando intervenga también la Administración del Estado, serán resueltos por la Junta Arbitral Especial que se regula en el artículo 25.2.

c) Si en el conflicto interviniese la Administración de alguno de los territorios forales, será competente para resolverlo la Junta Arbitral regulada en el correspondiente Concerto o Convenio Económico, en cuya composición, únicamente a este efecto, un representante de la Administración del Estado será sustituido por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Generalidad.

2. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación que no sea la interrupción de la prescripción, tramitándose por el procedimiento que reglamentariamente se establezca.

No obstante lo anterior, cuando se hayan practicado *liquidaciones definitivas*, por cualquiera de las Administraciones afectadas, *surtirán plenos efectos* ante cualquiera de las Administraciones interesadas, sin perjuicio de la posibilidad de practicar la revisión de oficio del artículo 154 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945).

3. Los acuerdos de las Juntas Arbitrales tendrán carácter ejecutivo y no son impugnables, salvo en la vía contencioso-administrativa, tanto por parte de las Administraciones en conflicto *como por parte de los contribuyentes*.

(...)«Artículo 25. Junta Arbitral.

1. La Junta Arbitral a que se refiere el artículo 21.1.a), estará presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado para un plazo de cinco años por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del Consejo General del Poder Judicial.

Serán Vocales de esta Junta:

a) Un representante de la Dirección General de lo Contencioso del Estado.

b) Un representante de la Inspección Central del Ministerio de Hacienda.

c) Un representante de la Dirección General de Tributos, que actuará como Secretario.

d) Tres representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Generalidad.

2. La Junta Arbitral Especial a que se refiere el artículo 21.1.b), estará presidida por un representante de la Administración tributaria del Estado, designado por el Ministro de Hacienda, y serán Vocales de esta Junta dos representantes de cada una de las Comunidades Autónomas en conflicto, designados por el correspondiente Gobierno de la Comunidad Autónoma.

3. En todo lo referente al funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos de las Juntas Arbitrales se estará a lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo, capítulo II, título primero, sobre órganos colegiados».

Estos dos artículos quedaron sin efecto en virtud de la Disposición Final Primera de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre (RCL 1983, 2838), que derogó la Ley 41/1981 (RCL 1981, 2699) «en lo que se refiere a cuestiones ajenas a la cesión de tributos del Estado». Varios años más tarde, la STC 181/1988, de 13 de octubre, dio por buena esta derogación. Se había interpuesto recurso de inconstitucionalidad frente a la Disposición Final Primera de la Ley 30/1983, cuyo texto establecía: «En consecuencia, a su entrada en vigor, la Ley 41/1981, de 28 de octubre, relativa a la cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña, quedará derogada en lo que se refiere a cuestiones ajenas a la cesión de tributos del Estado, y modificada en los términos que señala la presente Ley en las materias referentes al alcance y condiciones de la referida cesión de tributos del Estado».

Recordemos que el régimen jurídico diseñado por la LOFCA y los Estatutos de Autonomía, autorizaba al Estado para iniciar, sin mediación de Leyes generales, la elaboración de leyes específicas de cesión de tributos a las distintas CC AA, previo acuerdo de las respectivas Comisiones Mixtas sobre el alcance y condiciones de cesión, en los términos establecidos en cada Estatuto. Sin embargo, el Legislador estatal optó por crear previamente un marco de referencia idéntico y un modelo único de aplicación general, ante el riesgo de que se produjera una dispersión de criterios con resultados muy distintos que rompieran la racionalidad del proceso de cesión. Esto se hizo a través de la Ley 30/1983. Distinto había sido el proceso legislativo de cesión de tributos a Cataluña, por haberse aprobado una Ley específica: la Ley 41/1981, anterior, obviamente, a la Ley 30/1983. En esta Ley específica de 1981, aprobada sobre la base del Proyecto de Ley que recogía el Acuerdo de la Comisión Mixta Gobierno-Generalidad, se reguló el alcance y condiciones de los tributos cedidos a la CA por la Disposición Adicional Sexta del Estatuto Catalán, se cedían otros tributos no incluidos en esa Disposición y se establecía una previsión de futura cesión de parte del IVA. Sin embargo, la Ley 30/1983, en vez de prever la elaboración de una nueva ley específica de cesión de tributos a la CA de Cataluña, que pudiera adecuarse al marco de referencia homogéneo, al igual que respecto de las demás CC AA, derogó directamente la Ley 41/1981 en todas las materias ajenas a la cesión de tributos, y la modificó en lo concerniente al alcance y condiciones de las cesiones.

A juicio del TC la derogación efectuada fue constitucional:

«... se deduce con claridad que la Ley 30/1983 (RCL 1983, 2838) podía derogar cualquier precepto de la Ley 41/1981 (RCL 1981, 2699) no referido a la cesión de tributos. No siendo esta materia reservada, por su contenido, a una Ley específica para cada Comunidad Autónoma, una ley posterior del mismo rango y naturaleza, no obstante su alcance general, como es la Ley 30/1983, podía abordarla (...) No ofrece, por tanto, duda alguna la constitucionalidad de la derogación parcial que efectúa la Disposición impugnada».

Por lo que respecta a los artículos 21 y 25 de la Ley de 1981, que regulaban las Juntas Arbitrales, la inserción de estos órganos en una Ley Ordinaria dejaba claro que se conculcaba el mandato de regulación por Ley Orgánica establecido por el artículo 157.3 CE (RCL 1978, 2836). Así lo subrayó el TC, por lo que la derogación de estos preceptos no resultaba impedida por la Disposición Adicional Sexta del Estatuto de Autonomía de Cataluña (RCL 1979, 3029):

«El Abogado de la Generalidad destaca como especialmente relevante la supresión de los artículos 21 y 25 de la Ley 41/1981, que establecían una Junta Arbitral para la resolución de los conflictos de atribuciones o competencias relativos a la determinación de la residencia habitual o del domicilio fiscal. Esta normativa, sin perjuicio de su conexión con las condiciones de la cesión de tributos, no corresponde en sentido estricto a esta materia, sino más bien, como alega el Abogado del Estado, a la de resolución de conflictos que pudieran surgir entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias financieras. En consecuencia, aborda una materia que el artículo 157.3 de la Constitución reserva expresa y concretamente a la Ley Orgánica, por lo que en una interpretación sistemática del ordenamiento, no puede entenderse comprendida en el ámbito de la invocada Disposición adicional sexta, 3, del Estatuto de Autonomía de Cataluña. Por ello, la derogación formal de los artículos 21 y 25 de la Ley 41/1981 no resultaría impedida o condicionada por dicha Disposición Adicional, mientras que al no contener la Ley 30/1983 ninguna regulación material sustitutiva nada cabe oponer a la constitucionalidad de tal derogación formal desde el punto de vista del rango normativo de la Ley que la realiza».

Estado-Comunidades Autónomas y que debían tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 157.3 CE⁵.

No obstante, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734)⁶ y el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1995, 1816)⁷, sí contemplaban que en el caso de que se suscitaren cuestiones de competencia entre distintas Comunidades Autónomas o entre éstas y las Delegaciones de Hacienda de Madrid, Ceuta y Melilla, serían resueltas por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda⁸. Además, hay que recor-

dar que existían órganos de características y funciones similares que estaban previstos en el Concierto Económico del País Vasco (RCL 1981, 1232) (art. 39)⁹ y en el Convenio Económico de Navarra (RCL 1990, 2673 y RCL 1991, 206) (art. 45).

La necesidad de que la LO 3/1996, de 27 de diciembre (RCL 1996, 3160), abordase esta faceta era más imperiosa si cabe, dado que con la atribución a las Comunidades Autónomas de competencias normativas sobre la imposición cedida, se incrementó el riesgo de conflictividad por la previsible aparición de disparidades interterritoriales en los niveles de la carga tributaria¹⁰. Con base en la habilitación confe-

5. RAMOS PRIETO, J., *La cesión...*, ob. cit., pg. 747.

6. El artículo 73.2 RD 1629/1991, de 8 de noviembre (RCL 1991, 2734), establecía que en caso de suscitarse cuestiones de competencia, positivas o *negativas*, serían resueltas: "... b) si se planteasen entre oficinas de distintas Comunidades Autónomas o entre éstas y las Delegaciones de Hacienda de Madrid, Ceuta y Melilla, por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda".

7. El artículo 106.3.b) del RD 828/1995, de 29 de mayo (RCL 1995, 1816), contenía la misma previsión que el artículo 73.2.b) RD 1629/1991 (RCL 1991, 2734).

8. El Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404), que aprobó el Reglamento de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, derogó en su Disposición Derogatoria Única, el artículo 73.2.b) del Reglamento IS (RCL 1991, 2734) y el artículo 106.3.b) del Reglamento ITP (RCL 1995, 1816).

9. Sobre la Junta Arbitral en el régimen del Concierto Económico, *vid.* el magnífico estudio de MERINO JARA: «La Junta arbitral del Concierto Económico de la CAPV», en prensa, a publicar en la *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 75, mayo-agosto, 2006 (téngase presente, pues, que el número de página que citamos es del trabajo original y no de la Revista).

10. RAMOS PRIETO, J., *La cesión...*, ob. cit., pg. 745; DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., «La Junta Arbitral como órgano de resolución de conflictos», *Anales de Derecho*, núm. 22, 2004, pg. 268.

Con anterioridad, RUBIO DE URQUÍA («El nuevo régimen de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas», *Estudios Financieros*, núm. 169, 1997, pg. 12) había prevenido del posible panorama de «diversidad fiscal» que se abría al atribuir competencias normativas a las Comunidades Autónomas: «puede inducir al contribuyente a la búsqueda de la fiscalidad más favorable posible a sus intereses, todo lo cual puede redundar en un importante escenario de "deslocalización", el cual, previsiblemente, puede conducir a un incremento notable de la conflictividad competencial entre las Comunidades Autónomas».

Las nuevas realidades que surgieron a partir de la reforma de la LOFCA en 1996 (RCL 1996, 3160) aparecen reflejadas en el Preámbulo del Reglamento de la Junta Arbitral:

«Los tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, previstos en el artículo 157.1.a) de la Constitución (RCL 1978, 2836), y cuyo régimen general se contiene en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (RCL 1980, 2165), de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), se ha caracterizado tradicionalmente, en lo que aquí interesa, en función de las dos notas siguientes: en primer lugar, se trata de tributos cuyo rendimiento corresponde a la Comunidad Autónoma en la que el mismo se produce; en segundo lugar, se trata de tributos cuya exacción, esto es, cuya gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, corresponde, por delegación del Estado, a la respectiva Comunidad Autónoma.

A fin de poder determinar cuándo el rendimiento de un determinado tributo cedido corresponde a una Comunidad Autónoma en particular, y qué ente autonómico es competente para la exacción de un determinado tributo cedido, la legislación reguladora de esta materia ha diseñado la figura o mecanismo del «punto de conexión», regulando uno o varios para cada tributo cedido. Así, tanto la atribución del rendimiento, como el ejercicio de las competencias exactoras, se determinan mediante la aplicación de los puntos de conexión previstos al efecto.

Es cierto que en la mayor parte de los casos la aplicación de los puntos de conexión no plantea especiales problemas interpretativos, de forma tal que no suelen existir dudas acerca de la Comunidad Autónoma a la que corresponde el rendimiento de un determinado tributo cedido y la exacción de éste.

Sin embargo, no es menos cierto que en supuestos excepcionales sí surgen tales dudas en torno a la aplicación de los puntos de conexión, dando ello lugar al planteamiento de los correspondientes conflictos entre el Estado y una o varias Comunidades Autónomas, o entre éstas entre sí.

Hasta ahora, la normativa reguladora de los tributos cedidos no contenía un procedimiento específico para la resolución de conflictos que pudieran suscitarse con motivo de la aplicación de los puntos de conexión, ni tampoco contemplaba un órgano específicamente competente para la resolución de aquéllos. En realidad, esta última laguna estaba parcialmente cubierta en el ámbito específico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pues el Reglamento de cada uno de estos dos tributos atribuía ciertas competencias en la materia que se considera a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda.

Entre tanto, la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre (RCL 1996, 3160), ha introducido ciertas modificaciones en el régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas contenido en la LOFCA, modificaciones éstas de entre las que procede destacar aquí la que tiene por objeto la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, incluyendo la parte cedida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cesión parcial ésta que también establece la citada Ley Orgánica 3/1996.

Esta nueva situación, desarrollada por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre (RCL 1996, 3183), de Cesión de Tributos del

rida por el artículo 157.3 CE¹¹, la LO 3/1996 añadió un nuevo Capítulo (el IV) a la LOFCA, integrado por los artículos 23 y 24, creando un órgano *ad hoc*, al que denomina Junta Arbitral¹², encargándole el conocimiento, *conforme a derecho* y de acuerdo a los principios de economía, celeridad y eficacia, de las controversias que puedan suscitarse en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos¹³. El régimen de organización, funcionamiento y procedimiento de la Junta Arbitral, recibió desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404), por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas¹⁴.

Finalmente, mediante Ley Orgánica de 27 de diciembre de 2001 (RCL 2001, 3244) volvió a darse nueva redacción a los artículos 23 y 24 LOFCA, con la justificación de que la Junta Arbitral ha de resolver no sólo los conflictos positivos, sino también los negativos que se puedan plantear entre las Comunidades Autónomas y entre éstas y el Estado, en relación con los tributos cedidos. Asimismo, por la posi-

bilidad de que la Junta Arbitral conozca de los conflictos planteados en materia de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, no derivados directamente de los puntos de conexión y, por último, por la definición de un procedimiento abreviado para asuntos de pequeña cuantía¹⁵.

II. CARACTERÍSTICAS DE LA JUNTA ARBITRAL

1. Órgano colegiado o unipersonal

La Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas se halla definida en el artículo 2 de su Reglamento como un órgano *colegiado* de deliberación y resolución de conflictos¹⁶. Esto era cierto con la LO de 27 de diciembre de 1996 (RCL 1996, 3160), de Modificación parcial de la LOFCA (RCL 1980, 2165), pero no lo es tras la nueva redacción de los artículos 23 y 24, dada por la Ley 7/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3244), que crea un procedimiento simplificado en el que la facultad de resolver compete al Presidente, sin necesidad de convocar a los Vocales de la Junta Arbitral¹⁷. En estos supuestos,

Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, tiene, al menos, las dos implicaciones siguientes: en primer lugar, que el ejercicio de esas competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas se traducirá en un panorama de diversidad fiscal; en segundo lugar, que los puntos de conexión de los tributos cedidos no sólo van a determinar, como hasta ahora, la atribución del rendimiento y la competencia exactora, sino también la normativa aplicable en cada caso.

Esta nueva realidad, que puede situar el volumen y la entidad de los conflictos en un contexto distinto del hasta ahora conocido, unida a la necesidad de dotar al sistema de cesión de tributos de un procedimiento específico para la resolución de aquéllos y de un órgano competente al efecto, aconsejó la adopción de tales medidas, a cuyo fin la antes citada Ley Orgánica 3/1996 (RCL 1996, 3160), añadió un Capítulo a la LOFCA (RCL 1980, 2165), integrado por los artículos 23 y 24 y dedicado a la resolución de conflictos».

11. Así lo recalca 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* (AA VV), Edit. Lex Nova, 2005, pg. 1945]: «el procedimiento ante la Junta Arbitral es una técnica de coordinación de administraciones diferentes, que tiene su fundamento último en el artículo 157.3 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) (“normas para resolver los conflictos que pudieran surgir”)».
12. La creación de la Junta Arbitral ha merecido el elogio de la doctrina. Así CALVO ORTEGA (*Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte general*, Edit. Thomson-Civitas, 9ª ed., 2005, pg. 480) opina que «la creación de la Junta Arbitral (que no obstante su nombre es un órgano estrictamente administrativo) aunque con función arbitral debe ser juzgada positivamente (...) los puntos de conexión, no obstante ser elegidos con criterios doctrinales y experiencias normativas consolidadas, no cierran las posibilidades de conflicto y menos en relación a poderes tributarios interiores, y por ello con referencia a un tráfico jurídico diverso, interno y con menos reflejo documental que el internacional».
13. En la Exposición de Motivos de la LO de 27 de diciembre de 1996 (RCL 1996, 3160) aparecen reflejadas estas ideas: “mediante la adición de un capítulo IV nuevo a la LOFCA, integrado por los artículos 23 y 24, la presente Ley viene a llenar una importante laguna en el régimen de cesión de tributos, dotando a éste de normas procedimentales y órganos capaces de resolver los conflictos que puedan suscitarse entre las distintas Comunidades Autónomas, y entre éstas y el Estado, con motivo del ejercicio de sus respectivas competencias determinadas por la aplicación de los puntos de conexión de cada tributo cedido».
- Aunque la normativa se refiere constantemente a los tributos cedidos, CALVO ORTEGA (*Curso...*, ob. cit., pg. 479) entiende que el arbitraje de la Junta Arbitral se aplica a todos los tributos y no sólo a los cedidos: «Hay que entender que este arbitraje se aplica a todos los tributos, aunque su campo principal será el de los cedidos, teniendo en cuenta la acusada territorialidad de los tributos propios».
14. La Disposición Adicional Primera de la LO de 27 de diciembre de 1996 (RCL 1996, 3160) –que entró en vigor el 29-12-1996– estableció dos mandatos; el primero de los cuales fue incumplido: a) que en el plazo de un año desde la entrada en vigor de la Ley, el Gobierno debería realizar el desarrollo reglamentario del régimen de organización, funcionamiento y procedimiento de la Junta Arbitral; b) que, para ello, debería inspirarse en las normas reguladoras del procedimiento administrativo común.
15. Exposición de Motivos, apartado VII.
16. «La Junta Arbitral se configura como un órgano *colegiado* de deliberación y resolución de conflictos a que se refiere el artículo siguiente de este Reglamento». Nótese que el Reglamento, al ser anterior a la reforma de la LOFCA/2001, no pudo prever el procedimiento simplificado, por lo que conceptúa la Junta Arbitral como un órgano colegiado.
17. Según dispone el nuevo artículo 23.5, el procedimiento, «cuando ninguna de las cuotas líquidas objeto de conflicto supere los 125.000 euros, podrá consistir en un procedimiento simplificado»; precisando el artículo 24.3 que «en el procedimiento simplificado actuará como órgano de resolución el Presidente de la Junta Arbitral».

como señala SIMÓN ACOSTA, la decisión del Presidente expresa la voluntad de la Junta, por lo que, a pesar de su denominación, la Junta en estos casos se convierte en un órgano de naturaleza unipersonal¹⁸.

2. Composición

La Junta Arbitral está compuesta por el Presidente y los Vocales. Atendiendo a quiénes sean las partes en conflicto, la composición varía. El artículo 24 LOFCA (RCL 1980, 2165)¹⁹ distingue entre los conflictos suscitados entre el Estado y una o más Comunidades Autónomas; y los planteados entre Comunidades Autónomas²⁰:

a) Conflictos suscitados entre el Estado y una o más Comunidades Autónomas

Son Vocales de la Junta Arbitral cuatro representantes del Estado, designados por el Ministro de Hacienda, uno de los cuales actúa como Secretario; y cuatro representantes de cada Comunidad Autónoma en conflicto, designados por el correspondiente Gobierno de éstas.

b) Conflictos entre Comunidades Autónomas

Participan como Vocales cuatro representantes del Estado y cuatro de cada Comunidad Autónoma en conflicto, designados por su correspondiente Gobierno de éstas, actuando como Secretario un representante del Estado²¹.

El Capítulo II del Reglamento de la Junta Arbitral

El Consejo de Política Fiscal y Financiera, por Acuerdo 2/2001, de 27 de julio, por el que se aprueba el sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, señaló respecto a este procedimiento simplificado que:

«Para evitar que únicamente se promuevan ante la Junta Arbitral expedientes de elevado importe, se establece un procedimiento simplificado para la resolución de los conflictos de competencia, de tal manera que *sin limitar en absoluto, la posibilidad de que la Comunidad que se considere competente acuda ante la Junta Arbitral, por el procedimiento normal, se establecerá un procedimiento abreviado*. Las características de este procedimiento abreviado de resolución de conflictos serán las siguientes:

a) Se establecerá un límite en función de la cuantía máxima en discusión, que será de hasta 20 millones en términos de cuota líquida, de forma que la Administración afectada pueda acudir a este procedimiento simplificado o al procedimiento normal. *Ambas vías serían excluyentes, de manera que elegida una de ellas, quedaría descartada la otra.*

b) El procedimiento será presidido por el principio de celeridad y consistirá en la presentación, por parte de la Comunidad que se considere competente, de un escrito junto con las pruebas oportunas. A la vista de las pruebas presentadas y previa audiencia a la Comunidad que ha recaudado los tributos, se resolverá en consecuencia. Las decisiones de este procedimiento, serán recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa».

18. «La Junta...», ob. cit., pg. 1938.

19. Pese a que en 2001 se dio nueva redacción al artículo 24 LOFCA (RCL 1980, 2165), la única novedad consistió en añadir el punto tercero, referido al procedimiento simplificado.

20. Como observa DE LA PEÑA AMORÓS («La Junta...», ob. cit., pg. 272), los representantes del Estado participan siempre, incluso en el caso de que el conflicto se plantee entre dos Comunidades Autónomas, lo que deja patente el protagonismo que la Administración del Estado sigue teniendo en lo relativo a los tributos cedidos.

21. Según expone SIMÓN ACOSTA («La Junta...», ob. cit., pg. 1939), los conflictos que se han producido entre Comunidades Autónomas han tenido carácter bilateral, habiéndose constituido la Junta Arbitral con doce Vocales y el Presidente. Más en concreto, señala MERINO JARA («La Junta...», ob. cit., pg. 10) que «la mayoría de los conflictos se plantean exclusivamente entre Comunidades; así, Conflicto 1/1999, entre Castilla-La Mancha y Madrid (resolución de 1 de julio de 1999); Conflicto 3/1999, entre Canarias y Cataluña (resolución de 20 de noviembre de 1999); Conflicto 6/2001, entre Madrid y Cataluña (resolución de 4 de abril de 2002); Conflictos 7 y 8 acumulados, entre Andalucía y Madrid (resolución de 20 de febrero de 2004); Conflicto 9/2003, entre Castilla-León y Madrid (resolución de 10 de junio de 2004); Conflicto 11/2004, entre Castilla-León y Madrid (resolución de 27 de marzo de 2005)».

22. Como así ha sucedido a propuesta que se hizo en la Sesión Plenaria del Consejo de Política Fiscal y Financiera el día 6 de marzo de 2003.

23. Como así se ha hecho, al nombrarse a uno de los más brillantes Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario. Este requisito no se exige a los Vocales, lo que potencia, a nuestro juicio, la posición que adopte el Presidente.

24. Seguimos el esquema de GONZÁLEZ PÉREZ: *Manual de Procedimiento Administrativo*, Edit. Civitas, 2000, pg. 135.

25. Así lo subraya el artículo 11.2 RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404): «En caso de empate, el voto del Presidente de la Junta Arbitral tendrá carácter dirimente».

(RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404) (en adelante, RJA) ha desarrollado las previsiones del artículo 24.1 LOFCA. El Reglamento, al igual que la Ley, establece que el Presidente de la Junta ha de ser nombrado por el Ministro de Hacienda, a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, por un período de cinco años –que puede ser renovado por períodos sucesivos de igual duración²²–, exigiendo que se trate de «un jurista de reconocido prestigio»²³.

El Presidente tiene como competencias, además de las previstas en particular en el RJA, en general las propias de los Presidentes de los órganos colegiados (art. 23 LRJ-PAC [RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246]), siempre que sean compatibles con la naturaleza y las normas de organización, función y procedimiento de la Junta Arbitral establecidas en el RJA. Por tanto, son funciones del Presidente²⁴:

a) Ostentar la representación del órgano.

b) Acordar la convocatoria de las sesiones y la fijación del orden del día, teniendo en cuenta, en su caso, las peticiones de los demás miembros formuladas con suficiente antelación.

c) Presidir las sesiones, moderar el desarrollo de los debates y suspenderlas por causas justificadas, y dirimir con su voto los empates²⁵, a efectos de adoptar acuerdos.

d) Asegurar el cumplimiento de las leyes. El Presi-

dente debe garantizar que durante la tramitación del procedimiento las deliberaciones se desarrollen de conformidad a las normas reguladoras y, además, con arreglo a elementales principios de lógica, educación y convivencia. Tiene la facultad de suspender las deliberaciones, lo que supondrá la paralización del procedimiento de formación de la voluntad del órgano colegiado, de modo que será inválido cualquier acuerdo adoptado con posterioridad a la suspensión. El artículo 23.1.c) LRJ-PAC limita la facultad suspensiva a las deliberaciones -no se refiere a los acuerdos ya adoptados-, por lo que, si la regulación específica del órgano colegiado no reconoce esta facultad, el Presidente no podrá suspender la ejecución de los acuerdos.

Por lo que respecta a los cuatro Vocales en representación de cada Comunidad Autónoma, son designados por el órgano de Gobierno respectivo: a) bien para cada conflicto en el que la Comunidad Autónoma sea parte interesada; b) bien genéricamente para todos los conflictos en que la Comunidad Autónoma sea parte interesada (art. 6.3 RJA). En cambio, los cuatro Vocales nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda representan a la Administración del Estado *en todos los conflictos*, tanto si éstos se suscitan entre aquella y la de una o varias Comunidades Autónomas, como si se suscitan entre éstas entre sí (art. 6.2 RJA). El artículo 6.4 RJA establece que son funciones del Secretario de la Junta tanto las que establezca el Reglamento²⁶, como en general las especificadas en el artículo 25.3 LRJ-PAC, siempre que no sean incompatibles con la naturaleza y las normas de organización, funcionamiento y procedimiento de la Junta. Con carácter general, el Secretario puede ser miembro del propio órgano o una persona al servicio de la Administración correspondiente. Tanto en los conflictos entre Comunidades, como entre Estado-Comunidades Autónomas, el Secretario forma parte de la Junta Arbitral y es un representante del Estado.

3. Carácter deliberante y resolutorio

Como ya sabemos, el artículo 2 RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404) configura la Junta Arbitral como «un órgano colegiado de *deliberación y resolución* de los conflictos». La Junta Arbitral no se limita, pues, a emitir un parecer o un informe, sino que adopta una decisión sobre el conflicto conforme a Derecho (art. 23.8 LOFCA [RCL 1980, 2165])²⁷.

El artículo 23.8 LOFCA establece que la Junta Arbitral ha de resolver conforme a derecho, de acuerdo a los principios de economía, celeridad y eficacia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, ha-

yan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución. La referencia a la obligación de resolver conforme a derecho es un recuerdo de que se trata de un arbitraje de derecho y no de equidad²⁸. La mención a los principios de economía, celeridad y eficacia parece estar tomada del artículo 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, que disponía: «la actuación administrativa se desarrollará con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia». Este precepto, subrayan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, era algo más que «un pío deseo, un simple consejo o una mera recomendación que el legislador hace a los órganos de la Administración. La Exposición de Motivos de la LPA (RCL 1958, 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585) pone especial cuidado en subrayarlo cuando afirma (IV, párrafo tercero) que «las aludidas directrices no se conciben como simples enunciados programáticos, sino como verdaderas normas jurídicas, al habilitar a la Administración de una vez para siempre para adoptar cuantas medidas repercutan en la economía, celeridad y eficacia de los servicios». La virtud de la regla va incluso más allá, hasta erigirse en verdadero principio informador de la institución en su conjunto»²⁹. En definitiva, la valoración de los vicios de forma o de procedimiento debe hacerse en función de la incidencia del vicio o defecto en la decisión de fondo, de forma que cuando se compruebe que ésta hubiera permanecido la misma, en todo caso será improcedente, por contrario al principio de economía procesal, declarar la nulidad de lo actuado y reproducir el trámite viciado u omitido³⁰.

Además, según el artículo 23.8 LOFCA la Junta Arbitral debe resolver todas las cuestiones que aparezcan en el expediente, hubieran sido planteadas o no por las partes o los interesados, previsión que recoge lo dispuesto en los artículos 89 y 113 LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), según los cuales «la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquéllas otras derivadas del mismo», «hayan sido o no alegadas por los interesados». Esto significa, como exponen GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, que aunque el principio de congruencia también tiene lugar en el ámbito del procedimiento administrativo, la congruencia de la resolución final se mide en función, no sólo de lo alegado y pretendido por los interesados, sino también de lo que resulte del expediente mismo con independencia de aquellas pretensiones, salvando las exigencias del principio de contradicción, pues según precisan los artículos 89 y 113 LRJ-PAC, «en este último caso se les oírán previamente»³¹. La expre-

26. Así, por ejemplo, redactar y autorizar las actas de las sesiones (art. 11.3), expedir certificaciones, funciones de preparación (convocatoria, recibir comunicaciones, peticiones de datos, rectificaciones o cualquier otra clase de escritos) (art. 10.5), etcétera.

27. SIMÓN ACOSTA, E., «La Junta...», ob. cit., pg. 1939.

28. MERINO JARA, I., «La Junta Arbitral...», ob. cit., pg. 26.

29. *Curso de Derecho Administrativo, II*, Edit. Civitas, 2ª ed., 1990, pg. 399.

30. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso... II*, Edit. Thomson-Civitas, 8ª ed., 2002, pg. 465.

31. *Ídem*, pg. 505.

sión «obligación de resolver todas las cuestiones que aparecen en el expediente» del artículo 23.5 LOFCA (en la redacción de 1996 [RCL 1996, 3160]) ha sido interpretada en la Resolución de la Junta Arbitral de 14 de octubre de 1999 (conflicto 2/1999) en el sentido de que la Junta Arbitral debe analizar todas las cuestiones que ofrece el expediente, *siempre que entren dentro del ámbito de jurisdicción de la Junta*:

«la competencia de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas está regulada por el artículo 23 de la LOFCA, que le atribuye la de resolver "los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos". La Junta Arbitral sólo puede determinar a quién corresponden las competencias, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, pero no puede sustituir a los órganos competentes en la adopción de decisiones que corresponden a éstas (...). Cuando este precepto [art. 23.5 LOFCA] permite entrar en todas las cuestiones que ofrezca el expediente *se está refiriendo exclusivamente a aquellas que se encuentren dentro de la Jurisdicción de la Junta: los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión*».

Establece también el apartado 8 del artículo 23 LOFCA que la Resolución deberá recoger «las fórmulas de ejecución». Así suele hacerse en las Resoluciones de la Junta Arbitral, que recogen un apartado final encabezado como «fórmula de ejecución del Acuerdo»³².

En fin, según el artículo 23.9 LOFCA, las Resoluciones de la Junta Arbitral tienen carácter ejecutivo y son impugnables en vía contencioso-administrativa. Se trata, pues, de actos que tienen presunción de validez (art. 57 LRJ-PAC)³³.

4. Adscripción administrativa

Ni la LOFCA (RCL 1980, 2165), ni el RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404) establecen de forma expresa el lugar que ocupa la Junta Arbitral en la Administración Pública³⁴. A juicio de SIMÓN ACOSTA, es un órgano de la Administración del Estado porque el nombramiento del Presidente corresponde al Ministro de Hacienda, aunque se haga a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas³⁵.

5. Autonomía e imparcialidad de la Junta Arbitral

En palabras de SIMÓN ACOSTA, «la Junta Arbitral es *totalmente* independiente en sus actos y no recibe instrucciones de ningún órgano superior»³⁶. Este tipo de órganos colegiados, compuestos por representaciones de distintas Administraciones Públicas, están previstos por el artículo 22.2 LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), que establece que «quedarán integrados en la Administración Pública que corresponda, *aunque sin participar en la estructura jerárquica de ésta*, salvo que así lo establezcan sus propias normas de creación, se desprenda de sus funciones o de la propia naturaleza del órgano colegiado». Es evidente que la naturaleza de la Junta Arbitral exige que sea un órgano no jerarquizado³⁷.

La imparcialidad de la Junta podría verse, *a priori*, condicionada por la composición y forma de designación de los Vocales, pues éstos son designados por las partes en conflicto; aunque hay un caso en que algunos Vocales son ajenos a las partes en conflicto: cuando hay un conflicto entre Comunidades Autónomas, pues en este caso intervienen también cuatro representantes del Estado designados por el Ministro de Hacienda. En los demás casos, como dice SIMÓN ACOSTA, «la alteridad e im-

32. Así, por ejemplo, en el conflicto 2/1999, de 14 de octubre –estimativa del conflicto– se ordenó a la Comunidad Autónoma a «remitir al Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para su envío a la Delegación Especial de la AEAT de M., el expediente de gestión original, en el que consten todos los antecedentes relativos a la declaración, liquidación y comprobación del impuesto objeto del conflicto». Asimismo, a que la CA «acreditará en cuenta a la Hacienda Pública estatal e ingresará en el Tesoro las cantidades recaudadas por cualquiera de los conceptos que, según el art. 58 LGT (RCL 2003, 2945), integran la deuda tributaria derivada de la aplicación del impuesto sobre la herencia causada por...».

En cambio, cuando la pretensión fue desestimada, simplemente se utilizan fórmulas como «La Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de sus órganos competentes, continuará gestionando este impuesto» (Resolución de 31 de mayo de 2000, Conflicto 4/1999).

33. SIMÓN ACOSTA, E., «La Junta...», ob. cit., pg. 1939; MERINO JARA, I., «La Junta...», ob. cit., pg. 27.

34. CALVO ORTEGA (*Curso...*, ob. cit., pg. 479) define la Junta Arbitral como «un *órgano administrativo*, de composición paritaria de las Administraciones en conflicto y siempre de la Administración General, aunque el conflicto se plantee entre las Comunidades Autónomas» (la cursiva es nuestra). Igualmente MERINO JARA («La Junta Arbitral del Concierto Económico», ob. cit., pg. 10): «La Junta Arbitral es un órgano colegiado de deliberación y resolución de conflictos que tiene carácter administrativo».

35. «La Junta Arbitral...», ob. cit., pg. 1939. Aclara este ilustre autor que la Junta carece de sede propia y que no dispone de personal a su servicio, aunque cuenta con apoyo material y administrativo de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, en cuyos locales se reúne la Junta.

36. «La Junta...», ob. cit., pg. 1940 (la cursiva es nuestra). Esto es así, pero en la práctica los representantes de la Administración siempre votan a favor de la competencia de su propia Administración, aunque la Propuesta de Resolución del Presidente sea otra. Por eso, en caso de conflicto Estado-Comunidad Autónoma, siempre decide el Voto del Presidente. Esto nos lleva a reflexionar en forma crítica sobre la composición de la Junta, seguramente sería más lógica una composición de tres miembros independientes (juristas de reconocido prestigio), como ocurre en la actualidad en el régimen del Concierto y del Convenio.

37. SIMÓN ACOSTA, E., *idem*.

parcialidad de la Junta Arbitral está garantizada por el Presidente»³⁸.

6. Competencias de la Junta Arbitral

Según el artículo 23.1 LOFCA (tanto en la redacción de 1996 [RCL 1996, 3160], como en la actual [RCL 2001, 3244]), «los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos se resolverán por una Junta Arbitral». Con la expresión «puntos de conexión» —dice CALVO ORTEGA— se hace referencia a los criterios legales que determinan la sujeción a un poder tributario concreto (en nuestro caso, al Estado o a una Comunidad Autónoma). Su naturaleza fáctica y su concreción es muy diversa: un hecho (residencia efectiva de una persona), un dato (ubicación de un bien), un acto jurídico (emisión de una letra de cambio), la relación con un servicio público (inscripción en un Registro Público), etc. «El legislador toma estos hechos (tomando este concepto en su sentido más amplio) y les dota de valor legal (criterios legales), incorporándose al ordenamiento tributario como cualquier otro precepto»³⁹. Los puntos de conexión son, pues, los criterios personales o territoriales de atribución a las Comunidades Autónomas de las potestades de gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos, de lo que resulta que los conflictos versarán sobre la titularidad de la competencia para gestionar o recaudar el tributo devengado por la realización de un determinado hecho imponible⁴⁰.

Por su parte, el apartado 4 del artículo 23 LOFCA (en la redacción de 2001) establece que «las competencias de la Junta Arbitral se extenderán a la resolución de aquellos conflictos que puedan plantearse entre Administraciones sobre la titularidad del rendimiento o de las competencias de gestión, inspección o recaudación, como consecuencia de la aplicación territorial de las normas o acuerdos de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas»⁴¹. En fin, el artículo 3 RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404) establece como competencias de la Junta Arbitral⁴²: «a) La resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y la de una o varias Comunidades Autónomas, o entre éstas entre sí, con motivo de la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos; b) La resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y la de una o varias Comunidades Autónomas, o entre éstas entre

sí, con motivo de la competencia en relación a los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables».

7. Distinción de los recursos administrativos y de los conflictos de competencias

El procedimiento ante la Junta Arbitral se diferencia de las reclamaciones económico-administrativas y de los recursos administrativos en que éstos tienen naturaleza revisora y se dirigen contra actos administrativos, mientras que en el procedimiento ante la Junta Arbitral se pretende no la declaración de nulidad o anulabilidad del acto, sino la declaración de la competencia de una de las partes, respetándose la validez de los actos que, en su caso, fueron dictados por la Administración que definitivamente se considera incompetente⁴³. La materia sobre la que versa el conflicto y sobre la que la Junta Arbitral tiene posibilidad de decidir es la de la atribución de la competencia a una u otra Administración; la Junta Arbitral no conoce ni se pronuncia sobre la legalidad de la liquidación tributaria. Así, en la Resolución de la Junta Arbitral de 14 de octubre de 1999 (conflicto 2/1999) se afirma que:

«no es de nuestra incumbencia determinar si se ha producido o no una nulidad de pleno derecho, por ser o no ser manifiestamente incompetente la Oficina de... Ésta es una cuestión que habrá de dilucidarla, en su caso, el órgano competente para iniciar y para resolver el procedimiento de revisión de oficio del art. 153 de la LGT (RCL 2003, 2945) (...) el problema de si los actos dictados por la Oficina de... son o no son nulos de pleno derecho no es una cuestión suscitada por la aplicación de los puntos de conexión, puesto que para decidir sobre ella hay que efectuar dos apreciaciones o valoraciones jurídicas diferentes: una, que la Oficina de... no es competente, problema que queda claramente dentro del ámbito de decisión de la Junta Arbitral; la segunda, que la incompetencia de la Oficina de... es manifiesta en el sentido del art. 153 LGT o que el acto infringe manifiestamente la ley en el sentido del art. 154 LGT. Es esta segunda apreciación la que de ningún modo puede ser objeto de un pronunciamiento de la Junta Arbitral, puesto que su contenido no es propiamente un conflicto sobre los puntos de conexión».

38. «La Junta...», ob. cit., pg. 1940. En esta idea insiste también CALVO ORTEGA (*Curso de Derecho Financiero...*, 4ª ed., 2000, pg. 540): «Precisamente esta composición dará en ocasiones un papel relevante a su presidente, que normalmente no pertenecerá a ninguna Administración tributaria que potencialmente puedan entrar en conflicto».

39. *Curso...*, ob. cit., pg. 474. Por ejemplo, en el caso del IRPF, el punto de conexión es la residencia efectiva (habitual) del sujeto pasivo en la CA de que se trate. Sobre el análisis de los distintos puntos de conexión, *vid.* a CALVO ORTEGA, *op. cit.*, pgs. 474 y ss.

40. SIMÓN ACOSTA, E., «La Junta...», ob. cit., pg. 1949. Aclara el autor (*idem*, pg. 1950) que los puntos de conexión personales son más complejos que los territoriales, siendo los que han producido la intervención de la Junta.

41. Como ya hemos indicado anteriormente, la Exposición de Motivos de la LO de 27 de diciembre de 2001 (RCL 2001, 3244) destaca «la posibilidad de que la Junta Arbitral conozca sobre los conflictos planteados en materia de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas no derivados directamente de los puntos de conexión».

42. Aunque precisa SIMÓN ACOSTA («La Junta...», ob. cit., pg. 1949) que esta distinción no parece tener mucho sentido.

43. SIMÓN ACOSTA, E., «La Junta...», ob. cit., pg. 1943.

Añade la Resolución que tampoco corresponde resolver a la Junta Arbitral si son susceptibles o no de revisión de oficio los actos no firmes, por encontrarse recurridos:

«Tampoco nos corresponde decidir si son o no son susceptibles de revisión de oficio los actos administrativos definitivos que no han adquirido firmeza por hallarse pendientes de la resolución de una reclamación económico-administrativa, en única, primera o segunda instancia. La articulación de la *litispendencia* administrativa en el marco normativo de los artículos 41 y 55 del RPEA (RCL 1996, 1072, 2005) no es un asunto sobre el que pueda pronunciarse válidamente la Junta Arbitral».

SIMÓN ACOSTA diferencia también el procedimiento ante la Junta Arbitral de los conflictos de competencia entre las Comunidades Autónomas que resuelve el Tribunal Constitucional [art. 161.1.c) CE (RCL 1978, 2836)], señalando que en los conflictos ante la Junta Arbitral no se discuten interpretaciones distintas de la norma que atribuye la competencia sobre los tributos cedidos; no se acude a la Junta para lograr una interpretación auténtica del alcance de los puntos de conexión. Sin embargo, «esto no quiere decir que la Junta Arbitral no pueda interpretar las normas que regulan los puntos de conexión, dado que la calificación jurídica de los hechos es imposi-

ble sin el previo conocimiento e interpretación de la norma. La Junta Arbitral interpreta las normas sobre puntos de conexión pero no puede dirimir conflictos en los que la causa de pedir radique precisamente en una diferente interpretación del alcance de los puntos de conexión»⁴⁴.

En realidad, como señala DE LA PEÑA AMORÓS, el Tribunal Constitucional⁴⁵ y el Tribunal Supremo⁴⁶ distinguen entre los conflictos de competencias y los conflictos sobre el ejercicio de competencias. Mientras que en los primeros se discute la titularidad, siendo por tanto competente el Tribunal Constitucional, en los segundos se discute el ejercicio concreto de la titularidad. En el caso de la Junta Arbitral, no se entra a analizar la titularidad de la competencia, sino el ejercicio concreto que de la misma se ha hecho⁴⁷.

8. Funcionamiento de la Junta Arbitral

En materia de funcionamiento de la Junta Arbitral (convocatoria, sesiones, adopción de acuerdos y régimen de funcionamiento), el Capítulo III del RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404), integrado por el artículo 7, contiene una remisión general a lo dispuesto en materia de órganos colegiados en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), *sin perjuicio* de las particularidades previstas en el Capítulo IV del RJA (arts. 8 a 13)⁴⁸.

44. «La Junta Arbitral...», ob. cit., pgs. 1948-1949.

45. Recordemos que, según el art. 161.1 CE (RCL 1978, 2836), «el Tribunal Constitucional... es competente para conocer:...c) De los conflictos de competencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas o de los de éstas entre sí». MARTÍN REBOLLO (*Leyes Administrativas*, Edit. Thomson-Aranzadi, 10ª ed., septiembre 2004, pg. 171) resume la doctrina del Tribunal Constitucional en los siguientes términos: «Los conflictos de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas suponen la existencia de una controversia relativa al orden de competencias establecido en la Constitución que quien lo plantea reivindica para sí. Lo que se discute, pues, es la titularidad de la competencia y puede originarlo todo tipo de disposiciones, normas e incluso actos de una de las partes. En la medida en que el conflicto puede ser generado por resoluciones o actos que también pueden ser objeto de recurso contencioso-administrativo se plantea el problema de la relación entre el conflicto de competencias y el recurso contencioso-administrativo. A este respecto el Tribunal Constitucional ha señalado que la finalidad del conflicto es más bien la de interpretar y fijar el orden competencial y, en ese sentido, va más allá de la mera solución del caso concreto (STC 88/1989, de 11 mayo [RTC 1989, 88]). El conflicto tiene, pues, un fundamento constitucional y su único objeto posible es fijar el orden de competencias, y sólo eso (SSTC 110/1983, de 29 noviembre [RTC 1983, 110] y 155/1990, de 18 octubre [RTC 1990, 155]). De modo que cuando no se discute la titularidad de la competencia sino sólo su concreto ejercicio falta el presupuesto para la jurisdicción reservada al Tribunal Constitucional y no procede el conflicto, sino el recurso contencioso-administrativo (STC 88/1989, de 11 mayo)».

46. Según la STS de 28 de julio de 1999 (RJ 1999, 6620), el art. 161.1.c)CE (RCL 1978, 2836) se refiere a «la titularidad competencial de las respectivas Administraciones y no a la mera solución del conflicto suscitado en torno a su ejercicio concreto, en virtud de la disposición impugnada (STC 88/1989, de 11 mayo [RTC 1989, 88]). O, dicho en otros términos, cuando no se discute dicha titularidad sino su concreto ejercicio, esto es, si es apreciable un vicio de competencia su enjuiciamiento corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa, faltando el necesario presupuesto de la jurisdicción reservada al Tribunal Constitucional para que tuviera el cauce del conflicto de competencias».

47. «La Junta...», ob. cit., pgs. 269-270.

Hay que aclarar que la Junta de Andalucía instó, mediante Acuerdo de 4 de febrero de 1997, recurso de inconstitucionalidad sobre distintos preceptos de la LO 3/1996, de 27 de diciembre (RCL 1996, 3160), de modificación parcial de la LO 8/1980, de 22 de septiembre (RCL 1980, 2165), de Financiación de las Comunidades Autónomas; de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre (RCL 1996, 3181 y RCL 1997, 396), de Presupuestos Generales del Estado para 1997, y de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre (RCL 1996, 3183), de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias. Por lo que aquí interesa, la Junta de Andalucía entendía respecto a los artículos 23 y 24 LOFCA, que «el Gobierno andaluz también crítica la creación de una Junta Arbitral, prevista en la Ley Orgánica 3/1996 para resolver los posibles conflictos, con lo que se menoscaban al Tribunal Constitucional las competencias que le asigna la Constitución». Lamentablemente, el Tribunal Constitucional no ha podido pronunciarse sobre la Junta Arbitral, pues por Auto del TC de 18 de enero de 2005 se tuvo por desistida a la Junta de Andalucía en sus diferentes recursos de inconstitucionalidad (*vid.* el BOE de 7 de febrero de 2005, núm. 32, pg. 4043) (LEG 2005, 1026).

48. Lo mismo disponía el artículo 24.2 LOFCA en la redacción de 1996 (RCL 1996, 3160) –al igual que en la redacción presente–: «En todo lo referente al funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos de la Junta Arbitral se estará a lo dispuesto, en materia de órganos colegiados en el capítulo II del Título II de la Ley 30/1992, de 26 de

La LRJ-PAC⁴⁹ establece para las convocatorias un régimen dispositivo: el que cada órgano colegiado establezca si éste no está previsto por sus normas de funcionamiento. Este régimen especial puede prever una segunda convocatoria y especificar para ésta el número de miembros necesarios para constituir válidamente el órgano. Para la validez, tanto de la constitución del órgano como de las deliberaciones y toma de acuerdos, se requiere la presencia del Presidente y del Secretario y de la mitad, al menos, de los miembros. El régimen de adopción de acuerdos se rige por el principio de la mayoría de votos presentes, teniendo el voto del Presidente carácter dirimente de los empates «excepto si se trata de los órganos colegiados a que se refiere el número 2 del artículo 22, en que el voto será dirimente si así lo establecen sus propias normas» [art. 23.1. d) LRJ-PAC]⁵⁰.

9. *Prioridad de la Junta Arbitral del Concierto Económico o del Convenio Económico. El artículo 23.6, b) LOFCA: una previsión carente de contenido*

La LO 3/1996 (RCL 1996, 3160) estableció en el apartado tercero del artículo 23 LOFCA (redacción que se mantuvo tras la reforma de 2001 (RCL 2001, 3244), como apartado 6) una distinción que ahora resulta difícil de comprender, al disponer que:

«3. Los conflictos serán resueltos, por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados, por los siguientes órganos:

a) Caso de que la controversia se produzca entre las Administraciones del Estado y de una o varias Comunidades Autónomas, o de éstas entre sí, será resuelta por la Junta Arbitral que se regula en el artículo siguiente.

b) Si en el conflicto interviniese la Administración de otros territorios distintos de los referidos en la letra anterior, un representante de la Administración del Estado será sustituido por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Comunidad Autónoma».

El apartado b), en la actualidad, no se termina de entender porque esas otras Administraciones sólo pueden ser la Comunidad Foral de Navarra o los

Territorios Históricos del País Vasco. Es una previsión que, como dice SIMÓN ACOSTA, probablemente no tenga contenido real. Parece tomada del artículo 45 del Convenio Económico de Navarra (RCL 1990, 2673 y RCL 1991, 206) (en la redacción que tenía en 1996), en que se establecía una Junta Arbitral compuesta por cuatro Vocales representantes del Estado y cuatro Vocales representantes de Navarra. El precepto disponía que, «Cuando el conflicto afecte a una Comunidad Autónoma, el Ministerio de Economía y Hacienda sustituirá un representante de la Administración del Estado por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Comunidad Autónoma». El artículo 39 del Concierto Económico contenía una regulación similar. Este autor apostilla que la disposición «tiene sentido en el Convenio y en el Concierto, pues en la Junta Arbitral allí establecida no tienen representación las Comunidades Autónomas de régimen común que sean parte interesada en el conflicto. Es distinta la Junta Arbitral prevista por la LOFCA, donde la Administración de las Comunidades Autónomas afectadas cuenta siempre con cuatro representantes propios. Las únicas Administraciones de Comunidades Autónomas que pueden resultar afectadas sin tener representantes en la Junta Arbitral son las de Navarra o las de las provincias vascas. Si es así, el artículo 23.6 de la LOFCA carece de contenido normativo en este aspecto, dado que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto tienen competencia preferente sobre los conflictos en los que intervenga cualquiera de las administraciones tributarias forales»⁵¹.

No obstante, si se lee con atención el artículo 23.6 LOFCA se advierte que, mientras que el apartado a) se refiere expresamente a la Junta Arbitral del artículo 24 LOFCA, el epígrafe b) en ningún momento alude a esta Junta; al contrario, alude de forma tácita a los conflictos de los Territorios Históricos o de Navarra; de forma deficiente, pues, al no mentarlos expresamente y por no explicitar que ello se produciría en los casos en que existiese conflicto con una Comunidad Autónoma, no con el Estado⁵². Otro argumento que conduce a esta conclusión es que el apartado 6 establece, al principio, que los conflictos «serán resueltos por los siguientes órganos»; es de-

noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

49. Seguimos en este punto a PARADA: *Derecho Administrativo, II. Organización y empleo público*, Edit. Marcial Pons, 5ª ed., 2002, pg. 31.

50. Recordemos que, según el art. 11.2 RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404), «en caso de empate el voto del Presidente de la Junta Arbitral tendrá carácter dirimente».

51. «La Junta Arbitral...», ob. cit., pg. 1946. Recordemos que la Disposición Adicional Primera del RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404) establece que «lo dispuesto en el presente Real Decreto se entiende *sin perjuicio* de los regímenes fiscales especiales vigentes en el País Vasco y Navarra»; explicando el Preámbulo que «en la Disposición Adicional primera se recoge la tradicional cláusula de salvaguarda de los regímenes fiscales especiales vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra, cláusula esta que en el presente caso tiene una función adicional cual es la de remitir la resolución de los conflictos que se susciten con el País Vasco y Navarra a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico y en el Convenio Económico, respectivamente».

52. Era mucho más correcta la redacción del art. 21.1.c) de la Ley 41/1981 (RCL 1981, 2699), que, recordemos, disponía: «Si en el conflicto interviniese la Administración de alguno de los territorios forales, será competente para resolverlo la Junta Arbitral regulada en el correspondiente Concierto o Convenio Económico, en cuya composición, únicamente a este efecto, un representante de la Administración del Estado será sustituido por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Generalidad».

cir, se refiere a órganos en plural y no sólo a la Junta Arbitral. Por consiguiente, el contenido del apartado b) del artículo 23.6 LOFCA sí tenía su razón de ser cuando se introdujo (también, su mantenimiento tras la redacción de 2001), porque entonces tanto el Convenio Económico como el Concierto Económico establecían la sustitución de un representante del Estado por otro de la Comunidad Autónoma en conflicto. Es a partir del Concierto de 2002 y del Convenio de 2003 cuando este apartado ha quedado vacío de contenido, pues en ambos sistemas la Junta Arbitral ha pasado a integrarse por tres árbitros nombrados de común acuerdo por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Hacienda de Navarra o del País Vasco.

III. PROCEDIMIENTO

1. Introducción

El Capítulo IV del RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404), integrado por los artículos 8 a 13, establece las normas reguladoras del procedimiento ante la Junta Arbitral, preceptos que se refieren al régimen jurídico aplicable (art. 8), a la iniciación (art. 9), a la tramitación (art. 10), a la Resolución (art. 11), a la notificación y ejecución de la Resolución (art. 12) y a su impugnación (art. 13). En general, conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre (RCL 1996, 3160), estas normas procedimentales se inspiran en las disposiciones reguladoras del Procedimiento Administrativo Común, y en función de lo establecido en el artículo 23.8 LOFCA (RCL 1980, 2165), obedecen a criterios de economía, celeridad y eficacia. El artículo 8 RJA señala que supletoriamente se aplicará el Título VI LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246).

2. Naturaleza del procedimiento

A juicio de SIMÓN ACOSTA, aunque la normativa utiliza el calificativo de «arbitral» para denominar a la Junta de Resolución de Conflictos, existen dos diferencias importantes respecto al arbitraje previsto en la Ley 60/2003, de 23 de diciembre (RCL 2003, 3010):

a) Que la intervención de la Junta Arbitral no es voluntaria para las partes, pues aunque la Junta interviene a solicitud de una de las partes, la otra no puede sustraerse del conflicto planteado. Este autor cita en su apoyo la Sentencia del Tribunal Constitucional 174/1995, de 23 de noviembre (RTC 1995, 174), según la cual el arbitraje es «un medio para la solución de conflictos basado en la autonomía de la voluntad de las partes (...) La cuestión que se nos plantea es si resulta conforme con la Constitución,

concretamente con sus artículos 24.1 y 117.3 de la CE (RCL 1978, 2836) un precepto que establece un sistema de arbitraje institucional o imperativo», concluyendo que «resulta contrario a la Constitución que la Ley suprima o prescinda de la voluntad de una de las partes para someter la controversia al arbitraje de la Junta».

b) Que los pronunciamientos de la Junta Arbitral están sometidos a un control y revisión jurisdiccional *plenos*, mientras que en el arbitraje la decisión del árbitro sólo es susceptible de ser impugnada por motivos de forma⁵³.

En cambio, para CALVO ORTEGA estamos en presencia de «un verdadero arbitraje (...) Este carácter arbitral podría ser puesto en tela de juicio desde dos argumentos diferentes. Primero, que en la citada Junta hay «representantes» de las entidades en conflicto. Hay que insistir que estos representantes no tienen un mandato imperativo de sus entes públicos que les obliguen a fallar en un determinado sentido. El único mandato es el constitucional de servir con objetividad los intereses generales. Por otra parte, la independencia hay que predicarla de la citada junta (órgano colegiado, cuyo presidente nada tiene que ver con las entidades en litigio). Segunda, que contra la resolución de la Junta cabe recurso contencioso-administrativo (...) el hecho de que el laudo arbitral (aquí llamado resolución por pura inercia y por el temor de llamar a las cosas por su nombre) sea recurrible ante los tribunales no supone merma alguna del carácter arbitral de la decisión que se trate. Es una garantía que se añade al arbitraje en la mayor parte de los ordenamientos. Incluso es una exigencia del principio de tutela judicial efectiva»⁵⁴.

A nuestro juicio, nos encontramos ante un procedimiento arbitral. En el ámbito del Derecho Administrativo, el tema de la actividad administrativa arbitral ha merecido la atención de PARADA, quien distingue los casos en que la Administración se encuentra en conflicto con otro sujeto de derecho público o privado, sometiéndolo al juicio de un tercero; de los supuestos en que ella misma arbitra sobre bienes o derechos de particulares en ejercicio de una potestad administrativa atribuida por la ley (actividad arbitral de la Administración). Añade que la actividad arbitral de la Administración se ejercita de dos formas: una obligatoria, en la que persisten sus facultades dirimentes y vinculantes sobre conflictos entre particulares y cuyos actos son controlados por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y otra voluntaria, que requiere el sometimiento de las partes al arbitraje de la Administración, para que ésta lo ejercite conforme a la Ley de Arbitraje de Derecho Privado. Precisa este autor que «el su-

53. «La Junta...», ob. cit., pgs. 1941-1942.

54. «En defensa del arbitraje tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001, pg. 160. En parecidos términos en «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Impuestos*, 2001, Tomo II, pg. 262: «La segunda figura arbitral que tenemos en nuestro Derecho Tributario es la Junta Arbitral regulada en los artículos 23 y 24 de la LOFCA (RCL 1980, 2165). Su competencia son los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión entre las Administraciones del Estado y las de una o varias Comunidades Autónomas entre sí. Se trata de un arbitraje administrado, con representación de las partes en el Tribunal (Junta Arbitral). Su laudo (llamado resolución) tiene carácter ejecutivo, como es lógico; y es impugnable en vía contencioso-administrativa. Es innecesario repetir que este recurso no afecta para nada al carácter arbitral de la decisión».

puesto de hecho necesario para calificar un acto administrativo de arbitral es la existencia de un conflicto en que se enfrentan dos o más sujetos con pretensiones opuestas o inconciliables, conflicto cuya resolución la Ley atribuye a la Administración de forma *obligatoria* y vinculante para ambos contendientes. La Administración no puede dejar de resolver el conflicto (remitiendo a las partes a otra instancia arbitral de Derecho privado o a la Jurisdicción civil) y lo ha de hacer con carácter vinculante, es decir, mediante un acto administrativo que, como todos, se impone por su presunción de validez y fuerza ejecutoria (...). Ninguna particularidad ofrece esta actividad respecto de la fase ejecutoria del acto administrativo. Rige aquí el principio general de ejecutoriedad y no hay otra alternativa judicial que el recurso contencioso-administrativo»⁵⁵.

Si dejamos de lado los sujetos en conflicto (en el procedimiento ante la Junta Arbitral, el conflicto se plantea entre Administraciones Públicas), el procedimiento ante la Junta Arbitral es encajable en una actividad administrativa arbitral, al presentar sus características: obligatoriedad, naturaleza dirimente y

vinculante de la resolución, presunción de validez y ejecutoriedad de la resolución y posibilidad de recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa. El argumento de que la intervención de la Junta Arbitral no es voluntaria para ambas partes no resulta de aplicación puesto que no se trata de un arbitraje de derecho privado sino de una actividad arbitral de la Administración, con la particularidad de que los sujetos en conflicto son personas jurídico-públicas. Y por lo que respecta al razonamiento de que en el arbitraje la decisión sólo es recurrible ante los Tribunales por motivos de forma, mientras que las resoluciones de la Junta Arbitral lo son también por razones de fondo, hay que reiterar que ésta es una característica propia de la actividad arbitral de la Administración. Es cierto que la STC 174/1995 declaró un caso de arbitraje obligatorio como contrario a la Constitución, pero lo hizo, precisamente, porque no existía la posibilidad de recurso ante los Tribunales *por motivos de fondo*⁵⁶.

En definitiva, a nuestro juicio, la Junta Arbitral es un órgano administrativo⁵⁷ con función arbitral⁵⁸,

55. *Derecho Administrativo I. Parte General*, Edit. Marcial Pons, 13ª ed., 2002, pgs. 533 a 548.

56. La Ley 16/1987 (RCL 1987, 1764), de Ordenación de los Transportes Terrestres, configuró las Juntas Arbitrales, órganos de la Administración, con la función principal de decidir, con los efectos previstos en la legislación general de arbitraje, las controversias surgidas en relación con el cumplimiento de los contratos de transporte terrestre y de las actividades auxiliares y complementarias del transporte por carretera sometidas a su conocimiento. La Ley estableció un sistema, en virtud del cual, si la cuantía de la controversia no excedía de medio millón de pesetas, las partes debían someterse al arbitraje en conflicto «salvo pacto expreso en contrario» (art. 38); es decir, establecía, en principio, un arbitraje obligatorio. De acuerdo con el art. 11 de la Ley de Arbitraje de 1988 (RCL 1988, 2430), a la que se remitía expresamente el apartado primero del artículo 38 de la Ley, eran dos los efectos: 1) positivo, consistente en la obligación de las partes de estar y pasar por lo decidido en el laudo; y 2) negativo, consistente en *impedir a los Jueces y Tribunales conocer de los litigios sometidos a arbitraje*. El Tribunal Constitucional recaló que el precepto no sólo establecía un arbitraje obligatorio, sino que, además, excluía la vía judicial; concluyendo que:

«Es evidente que un sistema como el que se acaba de describir, que es el que consagra el art. 38.2, párrafo primero, de la LOTT, resulta contrario... al derecho a la tutela judicial efectiva que tienen todas las personas para obtener de los Jueces y Tribunales la protección de sus derechos e intereses legítimos. *Nada hay que objetar, desde el punto de vista constitucional, al hecho de que la LOTT haya atenuado las formalidades exigibles para realizar el convenio (...) por una presunción ope legis de su existencia cuando la controversia es de escasa cuantía (500.000 pesetas)*. La autonomía de la voluntad de las partes –de todas las partes– constituye la esencia y el fundamento de la institución arbitral, *por cuanto que el arbitraje conlleva la exclusión de la vía judicial*. Por tanto, resulta contrario a la Constitución que la Ley suprima o prescinda de la voluntad de una de las partes para someter la controversia al arbitraje de la Junta que es lo que hace en el párrafo primero del art. 38.2. *La primera nota del derecho a la tutela consiste en la libre facultad que tiene el demandante para incoar el proceso y someter al demandado a los efectos del mismo. Quebranta, por tanto, la esencia misma de la tutela judicial tener que contar con el consentimiento de la parte contraria para ejercer ante un órgano judicial una pretensión frente a ella*. Esto es exactamente lo que hace el art. 38.2, párrafo primero, de la LOTT, que, al exigir un pacto expreso para evitar el arbitraje y acceder a la vía judicial, está supeditando el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva de una de las partes al consentimiento de la otra, lo que, por las razones que han quedado expuestas, resulta contrario al art. 24.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836)».

Es decir, el TC declara la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del citado precepto no porque existiese un arbitraje obligatorio, sino porque éste excluía (obviamente, por razones de fondo) el posterior acceso a la vía judicial.

Por eso, el TC añade que:

«No se opone a esta conclusión el posible control final por los órganos judiciales, a que aluden el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal con referencia al recurso de nulidad del laudo previsto en el art. 45 de la Ley de Arbitraje. *La objeción, tendría consistencia si dicho control judicial no estuviera limitado –como lo está– a su aspecto meramente externo y no de fondo sobre la cuestión sometida al arbitraje*; pero al estar tasadas las causas de revisión previstas en el citado art. 45, y limitarse éstas a las garantías formales *sin poderse pronunciar el órgano judicial sobre el fondo del asunto*, nos hallamos frente a un juicio externo (STC 43/1988 [RTC 1988, 43] y Sentencias del Tribunal Supremo que en ella se citan), que, como tal, resulta insuficiente para entender que el control judicial así concebido cubre el derecho a obtener la tutela judicial efectiva que consagra el art. 24.1 CE».

A contrario sensu, el TC viene a afirmar que si existe un control *de fondo* por los Tribunales («la objeción, tendría consistencia», se dice), este sistema de arbitraje obligatorio no sería inconstitucional –porque, no lo olvidemos, el precepto de LOTT se declaró inconstitucional «por resultar contrario al art. 24.1 de la Constitución»–. Nada hay que objetar al procedimiento arbitral ante la Junta Arbitral porque permite la revisión por los Tribunales de la Resolución, tanto por motivos de forma como de fondo.

57. Al menos es claro que, para la doctrina, se trata de un órgano administrativo. En este sentido, además de CALVO ORTEGA; MERINO JARA («La Junta...», ob. cit., pg. 10); SIMÓN ACOSTA («La Junta...», ob. cit., pg. 1939); RAMOS PRIETO (*La cesión...*, ob. cit.,

pero para que pueda conservar esta naturaleza (al ser un arbitraje obligatorio) es necesario que se mantenga la posibilidad de recurso ante los Tribunales pues, en caso contrario, se estaría vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado por el artículo 24 CE⁵⁹.

3. Fases

A) Iniciación

a) Legitimación e interesados

El procedimiento comienza al plantearse el conflicto ante la Junta Arbitral por la Administración Tributaria del Estado o por la de cualquier Comunidad Autónoma (art. 9.1 RJA [RCL 1988, 2759 y RCL 1999, 404]).

El apartado segundo del artículo 9 RJA establece que la Administración Tributaria del Estado *podrá* promover conflictos en los supuestos siguientes:

«a) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos, le corresponda el rendimiento de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en una Comunidad Autónoma, o respecto del cual ésta se haya dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

b) Cuando, por aplicación de las normas reguladoras de la cesión de tributos, se considere competente en relación con la gestión, liquidación, recaudación o inspección de un tributo cedido respecto del cual está ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma».

De la misma forma, el artículo 9.3 RJA dispone que «la Administración tributaria de cualquier Comunidad Autónoma, a través de su respectivo órgano competente en la materia, *podrá* promover conflictos en los siguientes supuestos:

a) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos, le corresponda el rendimiento de un determinado tri-

buto declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en la Administración Tributaria de otra Comunidad Autónoma o del Estado, o respecto del cual cualesquiera de éstas se hayan dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

b) Cuando, por aplicación de las normas reguladoras de la cesión de tributos, se considere competente en relación con la gestión, liquidación, recaudación o inspección de un tributo cedido respecto del cual está ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración Tributaria de cualquier otra Comunidad Autónoma o del Estado».

El artículo 23.2 LOFCA (RCL 1980, 2165) contempla los conflictos *positivos* de competencias:

«Podrán promover el conflicto las Administraciones que consideren producido en su territorio el rendimiento del tributo de que se trate, así como aquellas que se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación respectivos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables».

El apartado tres del artículo alude a los conflictos *negativos* de competencias –que, recordemos, fueron introducidos por la LO 7/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3244)–:

«De la misma forma, podrán promover el conflicto las Administraciones que no consideren producido en su territorio el rendimiento o que no se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación cuando otra Administración sostenga, respecto de aquéllas, que sí debe considerarse producido en su territorio el rendimiento o que sí son competentes en los citados procedimientos».

Por tanto, la normativa, como señala SIMÓN ACOSTA, sólo concede legitimación para acudir a la Junta Arbitral a las «Administraciones» afectadas. A *contrario sensu*, los particulares afectados por los tributos objeto de conflicto –en concreto, los sujetos pasivos del tributo discutido– no ostentan legitimación para iniciar el procedimiento ante la Junta Arbitral⁶⁰.

pg. 746); DE LA PEÑA AMORÓS («La Junta...», ob. cit., pg. 271) y FERNÁNDEZ AMOR («La financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común: notas y reflexiones sobre la reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley de Cesión de Tributos del Estado», *Autonomías*, núm. 23, junio 1998, pg. 354).

58. CALVO ORTEGA, R., *Curso...*, ob. cit., pg. 480.

59. En este sentido DE LA PEÑA AMORÓS («La Junta Arbitral...», ob. cit., pgs. 270-271): «La Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1981, de 8 de abril (Fd. Jdco. 24) establece, que pueden existir positivizados arbitrajes obligatorios, que se consideren el único medio para dirimir determinada clase de conflictos, siempre que se den unos presupuestos especiales y esté en todo caso garantizada la imparcialidad de los árbitros. Estas dos características parecen concurrir en el procedimiento ante el que nos encontramos, por lo que podríamos considerar, que aun no concurriendo la nota de voluntariedad no hay inconveniente en considerar este procedimiento como arbitral. Al admitir los arbitrajes obligatorios nos encontramos con un segundo problema, pues ¿hasta qué punto éstos no vulneran el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la CE (RCL 1978, 2836)? Tal vez con el propósito de que no se declarasen inconstitucionales los artículos 23 y 24 de la LOFCA (RCL 1980, 2165), por vulnerar el artículo 24 de la CE, es por lo que el legislador estimó conveniente posibilitar el recurso de las resoluciones otorgadas por la Junta Arbitral. Así pues debemos considerar, que no nos encontramos en puridad ante un órgano arbitral, pues sus resoluciones son susceptibles de impugnación, pero sí que el mismo tiene una clara función arbitral. La Junta arbitral será por tanto un órgano administrativo especializado con funciones claramente arbitrales».

60. «La Junta...», ob. cit., pg. 1946.

Esta falta de legitimación activa del sujeto pasivo ha sido criticada por la doctrina más autorizada. Así, MERINO JARA («La Junta...», ob. cit., pg. 21), citando a HUERGO LORA (*La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo. La transacción, el arbitraje y la reforma de los recursos administrativos*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2000, pg. 213), mantiene que, en la medida en que se reconozcan a las CC AA competencias normativas en relación con los tributos

Ahora bien, aclara este autor que la Junta Arbitral ha procurado siempre que los sujetos pasivos del tributo comparezcan en el procedimiento porque, aunque no tienen legitimación para plantear el conflicto, el artículo 31 LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) permite que intervengan en el mismo a título de interesados, lo que, en su caso, les legitima para impugnar la Resolución de la Junta⁶¹.

Los sujetos pasivos conocen que se ha planteado un conflicto porque las Administraciones en conflicto deben notificarlo a los interesados (art. 23.7 LOFCA y 9.6 RJA), pero, además, la propia Junta Arbitral ha ordenado *motu proprio* que se notifique a los sujetos pasivos, invitándoles expresamente a comparecer en el expediente como interesados⁶². En consecuencia, todos los que en el procedimiento ostentan la condición de interesados, podrán formular alegaciones y aportar documentos, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente [art. 35.e) LRJ-PAC].

b) Requerimiento previo al planteamiento del conflicto

Existe un trámite previo a la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral. Se exige que la Administración que se considere competente requiera a la que estime incompetente, reclamando su competencia, que deberá ratificarse en su competencia expresa o tácitamente (art. 9.4 RJA):

Será necesario que antes del planteamiento del conflicto la Administración Tributaria que se considere competente haya requerido a la que estime incompetente, reclamando su competencia, y que esta última se haya ratificado en su competencia expresa o tácitamente. El mencionado requerimiento se realizará en el plazo de treinta días hábiles a contar desde la fecha en que la Administración que se con-

sidere competente *tuviera conocimiento* del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en las normas reguladoras de la cesión de tributos. En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad, los actos o disposiciones viciados, así como los fundamentos de derecho. Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atiende el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior en el plazo de treinta días hábiles desde la recepción del mismo».

La Junta Arbitral se ha mostrado especialmente rigurosa con el cumplimiento de este requisito, y en sus Resoluciones, como punto I (Antecedentes), analiza si, al escrito de planteamiento del conflicto, se adjunta, como ordena el artículo 9.5 RJA, el escrito de requerimiento. Un ejemplo del rigor en la aplicación de la norma lo tenemos en la Resolución de 2 de febrero de 2001 (Conflicto 5/2000) que inadmitió, por extemporaneidad de la reclamación, el conflicto planteado por una Comunidad Autónoma frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁶³. La Resolución es importante porque determina cuándo se produce el *dies a quo* para el inicio del plazo de treinta días hábiles del artículo 9.4 RJA:

«El artículo 9.4 del RJA debe ser interpretado en el sentido de que el plazo de treinta días para formular la reclamación de competencia por una Administración a otra comienza el día en que concurren *acumulativamente* las dos circunstancias siguientes: a) Que una Administración conozca que otra Administración diferente ha realizado cualquier actuación administrativa que invada las competencias de la primera. b) Que la primera Administración estime, o tenga conocimiento formal de circunstancias de hecho suficientes para estimar que es titular de la competencia ejercida por la otra Administración»⁶⁴.

cedidos total o parcialmente, de forma que cuestiones como las deducciones tengan una regulación distinta en unas Comunidades Autónomas o en otras, el particular estará directamente interesado en que la Comunidad Autónoma competente para liquidar un tributo sea una u otra. En parecidos términos, DE LA PEÑA («La Junta...», ob. cit., pg. 274). CALVO ORTEGA (*Curso...*, ob. cit., pg. 479) entiende que no sólo está legitimado activamente el sujeto pasivo, sino también otras Administraciones territoriales con interés: «La legitimación corresponde a las Administraciones Autonómicas y General. Aunque la ley nada dice de los interesados privados, nada debería impedir que el conflicto pudiese ser planteado por un sujeto pasivo que discrepase de la competencia concreta de una Comunidad en provecho de otra. Igualmente otras Administraciones territoriales que tengan interés en una atribución de rendimiento o de competencia. Todas ellas deberán estar representadas en la correspondiente Junta Arbitral». Igualmente MERINO JARA: «La Junta...», ob. cit., pg. 30.

61. *Ídem*, pg. 1947. Como veremos luego, el art. 10.4 RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404) establece que el expediente debe ponerse de manifiesto también a los interesados, que disponen de un plazo de 15 días para formular alegaciones, y el art. 12 RJA ordena que la Resolución del conflicto se notifique a los interesados.

62. SIMÓN ACOSTA, E., «La Junta...», ob. cit., pg. 1948.

63. En concreto, la CA formuló el requerimiento previo a la interposición del conflicto el 23 de mayo de 2000, cuestionándose si en ese momento habían transcurrido o no los 30 días hábiles a que se refiere el art. 9.4 RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404). La Administración estatal alegó la extemporaneidad porque la CA tenía conocimiento de sus actuaciones gestoras ya desde el día 3 de mayo de 1999, fecha que, a su juicio, «según los documentos incorporados al expediente puede retrotraerse hasta el día 16 de noviembre de 1998» (fecha en la que la CA informó a los herederos de su obligación de presentar su declaración por el Impuesto sobre Sucesiones). Para la Junta Arbitral este último escrito «no es un elemento bastante para deducir de él la extemporaneidad de la reclamación de la competencia, dado que un conflicto no se puede plantear mientras no exista, y éste sólo surge cuando otra Administración supuestamente incompetente realice cualquier actuación que invada las atribuciones de aquella que se considere competente. Así se desprende también del artículo 9.4 del RJA que establece como *dies a quo*, para el inicio del plazo de reclamación de competencia, la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento "del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión"».

64. En el caso, en el expediente existía un escrito de fecha 3 de mayo de 1999, de la Hacienda Autonómica, por la que ésta solicitaba una copia de la declaración tributaria presentada por los herederos a la Hacienda Estatal, de lo que deduce la Junta Arbitral que «el 3 de mayo de 1999 la Junta de Comunidades... tenía conocimiento de la existencia de un procedi-

A juicio de la Junta Arbitral, no resulta aplicable al plazo establecido en el artículo 9.4 RJA el artículo 63.3 LRJ-PAC, al no tratarse de un plazo procedimental, sino de un plazo para el ejercicio de un derecho público subjetivo:

«En el presente caso nos encontramos ante un plazo que no es meramente procedimental, sino de un plazo para el ejercicio del derecho público subjetivo de iniciar una acción procesal dirigida a obtener la declaración del derecho sustantivo al rendimiento de un determinado tributo. Se trata, por tanto, de un plazo esencial y preclusivo, como lo son todos los que se establecen, legal o reglamentariamente, para la interposición de recursos o reclamaciones administrativas, cuyo incumplimiento provoca la extinción de la acción procesal correspondiente, sin perjuicio de que el derecho que hemos llamado sustantivo pueda ejercerse por otras vías procesales permitidas por el ordenamiento, en caso de que existan»⁶⁵.

- c) Plazo para promover el conflicto y extremos que ha de reunir el escrito de interposición

El artículo 9.5 RJA impone un plazo de quince días para promover el conflicto, estableciendo los extremos que ha de reunir el escrito de planteamiento del conflicto:

«Los conflictos se promoverán en el plazo de quince días⁶⁶ a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral en el que se harán constar los extremos siguientes, en relación con el conflicto:

- a) La Administración tributaria que lo plantea.
b) La Administración tributaria contra la que el mismo se plantea.

- c) Todos los datos que permitan identificar el supuesto concreto objeto del mismo.

d) Los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación de competencia. Al escrito de planteamiento del conflicto deberán adjuntarse el escrito de requerimiento a la Administración tributaria contra la que se plantea el conflicto, así como el de ratificación de ésta en su competencia o, en su defecto, la acreditación del transcurso del plazo de treinta días hábiles a que se refiere el último párrafo del apartado anterior».

Pese a que el precepto es categórico tanto para la ratificación expresa como para la tácita (dice de forma imperativa que los conflictos se promoverán en el plazo de quince días»), la Resolución de la Junta Arbitral de 31 de mayo de 2000 (Conflicto 4/1999), entiende que en los casos de ratificación tácita, aunque haya transcurrido el plazo de 15 días para plantear el conflicto, si posteriormente se comunica la desestimación expresa, de nuevo se abre el plazo para promover el conflicto⁶⁷:

«El escrito de planteamiento del conflicto tuvo entrada en la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas, el día 17-12-2000⁶⁸ mediante telecopia, después de los quince días contados desde la ratificación tácita de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su competencia, efecto que se produjo a los treinta días hábiles a partir de la fecha en que se solicitó la declinación del asunto el 30-3-1999. No obstante, la Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicó expresamente la desestimación de lo solicitado con fecha 2-12-1999, por lo que el plazo de quince días debe contarse de nuevo a partir de la ratificación expresa, tal como dice el art. 9.5 del RD 2451/1998».

miento de gestión tributaria tramitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria». Frente a ello, oponía la CA que el tener conocimiento de las actuaciones de gestión no era suficiente porque en virtud del artículo 9.3 RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404) la Administración tiene que estimar que le corresponde el rendimiento de un determinado tributo; es decir, tiene que tener el convencimiento de que es titular de la competencia. Para rechazar este razonamiento, la Resolución se apoya en el escrito de 16 de noviembre de 1998 en que se reclamaba a los herederos presentar los documentos necesarios para la liquidación del impuesto, lo que revelaba, a su juicio, que la CA era consciente de su posible competencia para liquidar la herencia.

65. Para llegar a esta conclusión, se apoya en la STS de 8 de julio de 1983:

«Así, la STS de 8 de julio de 1983 (RJ 1983, 4030), dice que "el hecho de que una disposición, bien general de la Ley Procedimental, o de las Reglamentaciones de las materias que tuviese por objeto el acto, prevea un término o plazo, no supone en modo alguno que el incumplimiento determina su invalidez, pues para que ésta se produzca, es necesario que así lo imponga la naturaleza del término o plazo; cuando así no ocurra, el acto es válido, no teniendo otra consecuencia el incumplimiento que la responsabilidad del funcionario causante de la demora si a ello hubiere lugar, principio general que sólo quiebra cuando el período establecido no es un plazo procedimental, sino un plazo para el ejercicio de potestades y derechos"».

En esta idea insiste también GONZÁLEZ PÉREZ (*Manual...*, ob. cit., pg. 258): «cuando el período de tiempo establecido no es un plazo procedimental, sino un plazo para el ejercicio de potestades y derechos, no juega aquella regla general» (se refiere al art. 63.3 LRJ-PAC [RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246]).

66. Nótese que no alude expresamente a los días naturales, por lo que hay que entender que son días hábiles. Y ello en virtud de la aplicación de la regla general, según la cual únicamente se computarán los días hábiles «excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos» (art. 48.1 LRJ-PAC [RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246]). Esta regla general, como nos recuerda GONZÁLEZ PÉREZ (*Manual...*, ob. cit., pg. 210) «regirá siempre que no se exprese otra cosa. Por tanto, para que no se aplique es absolutamente necesario que una norma jurídica -no hace falta que tenga rango de Ley- de modo expreso establezca respecto de un plazo fijado por días que se entenderá de días naturales. De no ser así, se aplicará la regla general».
67. Se sigue, pues, un criterio análogo al previsto para el silencio administrativo negativo, pues frente a la resolución expresa posterior a la producción del silencio pueden interponerse los recursos admisibles a partir del momento de la notificación.
68. Es una errata; se refiere seguramente a 1999, porque la Resolución es de mayo de 2000.

Por su parte, la Resolución de la Junta Arbitral de 20 de noviembre de 1999 (Conflicto 3/1999), mediante una interpretación *pro actione*, computa el plazo de 15 días del artículo 9.5 RJA teniendo en cuenta no el momento en que fue sellado el escrito de planteamiento del conflicto en el Registro de la Junta Arbitral, sino la fecha en que ese escrito fue sellado en el *Registro de salida* de la Comunidad Autónoma que planteó el conflicto⁶⁹:

«el problema se plantea porque la entrada del escrito de la Comunidad Autónoma... en la sede de la Junta Arbitral se produce un día después del vencimiento del plazo, por medio de telecopia, instrumento técnico cuya utilización se encuentra amparada por el artículo 45 de la LRJ-PAC, y por el artículo 7.2 del RD 263/1996, de 16 de febrero (RCL 1996, 717). Este hecho determinaría por sí solo la inadmisibilidad del conflicto, si no fuera porque existe constancia de que el escrito de interposición del conflicto fue inscrito en el registro de salida de la Comunidad Autónoma... A tal efecto ha de tenerse en cuenta que el artículo 38.4.b) de la LRJ-PAC... dispone que «las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan (...) a su vez, el RD 772/1999, de 7 de mayo (RCL 1999, 1359), dispone (...). La Comunidad Autónoma de... no es propiamente un «ciudadano», pero parece evidente que la norma citada se aplica a todos los escritos y solicitudes que se dirijan por cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, a un organismo público integrado en la estructura administrativa del Estado, cual es el caso de la Junta Arbitral. Por otra parte, la anotación en el registro de salida no es exactamente igual a la anotación en el registro de entrada, pero las disposiciones citadas no establecen diferencias entre uno y otro y se refieren genéricamente a la presentación de los documentos «en los registros» o en «las oficinas de registro». Además, es razonable pensar que, si el documento nace dentro de la propia Comunidad Autónoma que lo remite a la Junta Arbitral, carece de sentido su inscripción en un registro de entrada. Por tanto, la anotación en el registro de salida de la Comunidad Autónoma autora del documento remitido a la Junta Arbitral debe considerarse, a estos efectos, equivalente a su inscripción en el registro de entrada, lo que significa que el plazo de interposición del conflicto ha sido respetado en el presente caso».

La Resolución se apoya para llegar a esta conclu-

sión en la –a su juicio– ambigua redacción del artículo 9.5 RJA:

«Hay que tener también en cuenta que el artículo 9.5 del RD 2451/1998, de 13 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado (...) no tiene una redacción suficientemente clara en la que quepa extraer inductivamente la conclusión de que el escrito de iniciación del conflicto deba tener entrada en las oficinas de la Junta Arbitral en el plazo de quince días. Literalmente dice el precepto citado que «los conflictos se promoverán en el plazo de quince días a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante *escrito dirigido al Presidente* de la Junta Arbitral». El escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral no es necesariamente el mismo acuerdo por el que las autoridades competentes de la Comunidad Autónoma promueven el conflicto. Pero también es cierto que el artículo 9.5 se refiere igualmente al acto por el que se promueve el conflicto. La ambigüedad del precepto unida al principio «pro actione» impiden una interpretación rígida por la que se niegue que la inscripción en el registro de salida carece de efectos en cuanto al cumplimiento del plazo de interposición».

d) Efectos del planteamiento del conflicto

El apartado 6 del artículo 9 RJA ordena a la Administración tributaria que promueva el conflicto a notificar de forma *simultánea* esta circunstancia a la Administración tributaria afectada por aquél, debiendo abstenerse, *ambas*, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto del conflicto. Asimismo, las Administraciones en conflicto están obligadas a notificar a los interesados el planteamiento de aquél, produciendo esta notificación efectos interruptivos de la prescripción, así como la interrupción de cualesquiera otros plazos que puedan afectar al expediente.

Añade el apartado 6 que «no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando se hubieren practicado liquidaciones definitivas, incluyendo las provisionales que hayan devenido firmes, con anterioridad al planteamiento del conflicto, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, incluyendo la recaudación de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio de practicar la revisión de oficio prevista en la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945)»⁷⁰.

69. En concreto, el 15-6-1999 tuvo entrada en la Junta Arbitral, por vía telemática (telecopia) el escrito de una CA en el que se solicitaba tener por promovido conflicto contra otra CA. El escrito tenía sello del Registro de salida en la CA que lo promovió de fecha 11-6-1999. Dado que la contestación de la CA al requerimiento previo de declinación de competencia tuvo entrada en la Consejería de la CA el 27-5-1999, el plazo vencía el 14-6-1999.

70. Previsiones que, en líneas generales, contemplaba el art. 23.4 LOFCA (RCL 1980, 2165) (redacción de 1996 [RCL 1996, 3160]) y reproduce el art. 23.7 LOFCA (redacción de 2001 [RCL 2001, 3244]):

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

No obstante lo anterior, cuando se hayan practicado liquidaciones definitivas por cualquiera de las Administraciones afectadas, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, sin perjuicio de la posibilidad de practicar la revisión de oficio prevista en la Ley General Tributaria».

Nótese que el RJA atribuye plenos efectos no sólo a las liquidaciones definitivas, sino también a las provisionales firmes.

El precepto, al referirse al momento en el que se plantea el conflicto, parece dar a entender que, pese a que las liquidaciones que se habían practicado con anterioridad producen plenos efectos, pudiendo recaudarse, consiguientemente, la deuda tributaria; la Administración autora del acto –se trata de una revisión de oficio– puede reconsiderar su decisión, una vez advertida su ilegalidad, y revisarla de oficio. En cambio, la Junta Arbitral no lo ha entendido así, y frente a la pretensión de la Administración incompetente de que se declarase que las facultades revisoras de sus actos sólo le correspondían a ella y que la Administración que fuese declarada competente no podía revisar las liquidaciones realizadas, declaró en Resolución de 14 de octubre de 1999 (conflicto 2/1999) que el artículo 23.4 LOFCA supone que la Administración competente asume las facultades de revisión sobre los actos dictados por otra Administración, actos que deben entenderse dictados por la Administración competente:

«hay algo que sí corresponde a la Junta Arbitral...: determinar, en función de los puntos de conexión establecidos en la LOFCA y en la legislación de cesión de tributos, quién tiene la competencia para efectuar una eventual revisión de actos administrativos dictados por una Administración incompetente. Ésta sí es una cuestión suscitada por el expediente, aunque no haya sido directamente planteada por las partes, cuyo objeto es precisamente una declaración de competencia que deriva inmediatamente de la aplicación de los puntos de conexión. A tal efecto es fundamental tener en cuenta que el art. 23.4 de la LOFCA establece que (...). Este precepto, unido a los que otorgan la competencia para revisar los actos de gestión tributaria, puede dar lugar a una situación paradójica que demanda una solución jurídica. En efecto, la competencia para revisar de oficio los actos administrativos, al amparo de los arts. 153 y ss. de la LGT (RCL 2003, 2945), corresponde a los órganos superiores de las diferentes Administraciones en las que se encuentran incardinados los órganos autores del acto revisable. Así se desprende de lo dispuesto por el propio art. 153 y 154 LGT; por el art. 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril (RCL 1985, 799, 1372), de Bases del Régimen Local; y del art. 17 de la Ley 30/1983 (LRM 1983, 2264), de Cesión de Tributos, que es la que ahora nos afecta. Según este último artículo corresponde a las Comunidades Autónomas «declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado», de los actos administrativos relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

A juicio de la Junta Arbitral, la interpretación literal de la normativa conduciría al resultado absurdo de reconocer a la Administración incompetente que dictó el acto la competencia de revisión en vía administrativa:

«La paradoja antes anunciada es que el acto de gestión del órgano declarado incompetente surte «plenos efectos», en los términos y en los casos previstos por el art. 23 de la LOFCA, sin perjuicio

de su revisión. Si aplicamos literalmente las normas sobre la competencia de revisión, es decir, si consideramos que la potestad revisora está radicada en la Administración que dictó el acto sin ser titular de la competencia, se produce la contradicción de reconocer a la Administración incompetente para gestionar el tributo, una competencia de revisión en vía administrativa que encierra, sin duda alguna, poderes decisorios sobre la gestión del mismo. De este modo se estarían adjudicando competencias de gestión a la Administración incompetente. El resultado es absurdo y, como tal, no puede ser jurídicamente admitido».

Entiende la Junta Arbitral que hay que superar la interpretación puramente literal del artículo 23.4 LOFCA, concluyendo que el citado precepto subroga a la Administración competente en la titularidad de los actos dictados por otra Administración, de forma que asume también las facultades de revisión:

«El art. 23.4 de la LOFCA, al atribuir plenos efectos a las liquidaciones definitivas dictadas por la Administración incompetente tiene un significado más amplio que el de su propia literalidad. Este precepto subroga a la Administración competente en la titularidad de los actos dictados por otra Administración. La liquidación definitiva dictada por la Administración incompetente se transforma *ex lege*, y a los solos efectos de su ulterior tramitación, en un acto administrativo de la Administración competente: éste es el significado de la atribución de «plenos efectos» a tales liquidaciones definitivas. La razón de esta asunción de los actos por parte de una Administración que no los ha dictado es evidente: el sujeto pasivo no tiene que soportar las consecuencias molestas de una actividad administrativa irregular, derivada de la articulación competencial entre distintos niveles de gobierno. Una cuestión interna entre Administraciones no puede obligar al contribuyente a padecer la retroacción del procedimiento administrativo. El art. 23 de la LOFCA sólo deja a salvo las competencias revisoras, las cuales no se extinguen por el hecho de haber concluido el procedimiento: es decir, la Administración competente... podrá, en su caso, revisar el acto dictado por un órgano incompetente si estima que concurren las circunstancias de los arts. 153 y 154 LGT. Que los actos de la Administración incompetente producen plenos efectos no significa que se convaliden los defectos en que hayan podido incurrir. La conclusión de todo ello es que la asimilación de los actos de la Administración incompetente por aquella a cuyo favor se reconoce definitivamente la potestad gestora, implica asimismo la asunción de las facultades de revisión sobre los actos dictados por otra Administración, que deben entenderse dictados por la Administración competente, motivo por el cual producen, según la LOFCA, plenos efectos. La iniciación del procedimiento revisor puede tener lugar de oficio o a instancia del interesado, tal como establece el art. 153.2 de la LGT».

Ahora bien, la Resolución de la Junta Arbitral de 4 de abril de 2002 (6/2001) precisa que la obligación impuesta a las Administraciones en conflicto por los artículos 23.4 LOFCA y 9.6 RJA de abstenerse de cualquier actuación en relación con el asunto objeto del conflicto, no impide que puedan ejercitarse las facultades de *comprobación e investigación* de los elementos de hecho determinantes del derecho a la gestión y recaudación del tributo:

«Estos preceptos no pueden ser interpretados sin ponerlos en conexión con su finalidad y con el resto del ordenamiento jurídico, en particular, con los artículos de la LRJ-PAC antes citados. Efectivamente, las Administraciones en conflicto se deben abstener de cualquier actuación ulterior «en relación con el asunto objeto del conflicto», que no es otro que la gestión, liquidación y recaudación del Impuesto sobre Operaciones Societarias que grava el aumento de capital efectuado por... *La finalidad de la prohibición es clara: evitar que el contribuyente se vea sometido simultáneamente a una reclamación múltiple de un único impuesto por varias Administraciones que se estiman competentes para exigirlo. Por ese mismo motivo la notificación del planteamiento del conflicto interrumpe los plazos de prescripción del tributo ya que no prescribe un derecho que no puede ser ejercitado.*

*Pero esto nada tiene que ver con el ejercicio de facultades de comprobación e investigación de los elementos de hecho determinantes del derecho a la gestión y recaudación del tributo, que es la cuestión que ha de ser dilucidada ante la Junta Arbitral. Es absurdo y va contra los preceptos de la LRJ-PAC antes citados negar a las partes el uso de los instrumentos de defensa del derecho sometido a debate. Habría una auténtica *contradictio in terminis* si el otorgamiento de la acción procesal ante la Junta Arbitral fuese acompañada de la prohibición o de restricciones injustificadas para utilizar los instrumentos necesarios para defender el derecho sustantivo (...). No corresponde a esta Junta Arbitral pronunciarse sobre la legalidad del uso de las competencias de comprobación e investigación tributaria para hacer averiguaciones en relación con los puntos de conexión de los que nace la competencia.*

Basta con advertir que, aun en el caso de que se hubiera producido una desviación de poder, ello no sería causa de nulidad radical del acto administrativo sino de simple anulabilidad que nosotros no podemos apreciar mientras no haya sido declarada en legal forma».

B) Tramitación⁷¹

a) Acuse de recibo y subsanación de defectos

Según el artículo 10.1 RJA, una vez que se recibe el escrito de planteamiento del conflicto, el Presidente de la Junta Arbitral acusa recibo del mismo en el plazo de cinco días, solicitando, *en su caso*, a la Administración que promovió el conflicto, la subsanación de los defectos advertidos en la documentación exigida por el artículo 9.5 RJA, a cuyo fin dispone la Administración de un plazo de diez días⁷².

b) Notificación del conflicto a la Administración demandada

Una vez que se cumple con el trámite anterior –dice el apartado 2 del artículo 10 RJA–, el Presidente notifica el planteamiento del conflicto a la Administración Tributaria contra la que se promovió, adjuntando a la notificación el escrito de planteamiento del conflicto, así como la documentación anexa, con las subsanaciones que, *en su caso*, se hubieren realizado. Con la notificación se da a la Administración Tributaria interesada un plazo de un mes, a fin de que formule las alegaciones y aporte las pruebas y documentación que estime oportunas⁷³.

c) Instrucción del expediente

Tras la recepción de las alegaciones –señala el art. 10.3 RJA–, el Presidente dispone de un plazo *máximo* de dos meses para completar la instrucción del expediente. En este período puede recabar de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y demás órganos administrativos competentes por razón de la materia, así como de los interesados en el conflicto, cuantos antecedentes, informes y documentos estime necesarios para la adecuada instrucción del expediente. Con esta misma finalidad, puede solicitar la práctica de las pruebas que estime oportunas.

La Resolución 6/2001, de 4 de abril de 2002⁷⁴ ana-

71. El Reglamento no es nada claro en cuanto a la tramitación. Del examen de la Resolución 1/1999, puede sintetizarse el procedimiento en lo siguiente: 1) Se presenta el escrito de conflicto; 2) La solicitud y la documentación se remiten a la Administración demandada, para que formule alegaciones; 3) El Presidente acuerda la práctica de las pruebas que estime oportunas, unas por propia iniciativa, otras a petición de las partes; 4) Concluido el período de instrucción, el expediente se pone de manifiesto a las partes, para que formulen alegaciones.

72. Como expone GONZÁLEZ PÉREZ (*Manual...*, ob. cit., pgs. 289-290), la falta de cualquier requisito de las instancias es subsanable (art. 71 LRJ-PAC [RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246]). Si no se cumple con alguno de los requisitos, se requiere al interesado para que, en el plazo de diez días –que puede ser ampliado en cinco días más–, subsane la falta, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición (art. 71.1 y 2, LRJ-PAC); sin el cumplimiento de este trámite no puede resolverse declarando la inadmisibilidad (SSTS de 16 de marzo de 1988 [RJ 1988, 2171]; 19 de octubre de 1992 [RJ 1992, 7834]). Es «una advertencia subsanatoria en lo que afecta al momento en que los interesados deben efectuar una determinada actuación en el procedimiento» (STS de 7 de octubre de 1998 [RJ 1998, 9585]).

73. Con carácter general, el artículo 80.2 LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) establece unos límites, máximo y mínimo, de duración para el período de prueba («por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez»), que es común para proponer y practicar las pruebas que se juzgen necesarias y se declaren pertinentes.

74. Sobre esta Resolución, *vid.* a SERÓN: «El caso Terra Networks: Comentario a la Resolución 6/2001, de 4 de abril, de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas», *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo II, 2002, pgs. 2225 y ss.

liza el alcance del apartado tercero del artículo 10 RJA. En el caso, la Comunidad Autónoma demandada formuló queja contra las actuaciones desarrolladas con el sujeto pasivo por la Comunidad Autónoma promotora del conflicto, dirigidas a obtener elementos de convicción relativos a la ubicación de la sede de dirección efectiva de la sociedad. En concreto, se imputó a la Comunidad Autónoma haber efectuado una instrucción paralela a la desarrollada por el Presidente de la Junta Arbitral, con lo que, a juicio de la Comunidad demandada, se habrían vulnerado los artículos 23.4 LOFCA y 9.6 RJA, postulándose la nulidad radical de los actos de investigación desarrollados y, consecuentemente, de las pruebas que se incorporaron al expediente. Frente a ello, la Resolución declara que:

«La norma más específica en materia de instrucción del procedimiento es la contenida en el art. 10.3 del RJA, que otorga al Presidente de la Junta Arbitral el plazo de dos meses para completar la instrucción del expediente. Nada dice este artículo de la intervención de las partes en la instrucción del procedimiento, pero ello no quiere decir que la cuestión se encuentre huérfana de regulación, puesto que es directamente aplicable al caso la normativa general de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre⁷⁵ (...) Los preceptos sobre la instrucción contenidos en la LRJ-PAC están informados por el principio antiformalista⁷⁶ que predomina en el procedimiento administrativo y por la búsqueda de la verdad material. Para ello se otorgan facultades instructoras al órgano que tramite el procedimiento (en nuestro caso, el Presidente de la Junta Arbitral) que puede y debe proceder de oficio haciendo uso de los instrumentos legales a su alcance⁷⁷. Pero en ningún caso existe un monopolio

de instrucción del Presidente de la Junta Arbitral, sino que las partes pueden adoptar una posición activa y de impulso -de particular relevancia en un procedimiento contradictorio como es el procedimiento arbitral-, de modo que la ley expresamente les otorga:

a) El derecho a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legal o reglamentariamente establecidos (artículo 78.1 de la LRJ-PAC),

b) El derecho de deducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia y a que unos y otros sean tenidos en cuenta por el órgano competente al redactar la correspondiente propuesta de resolución (artículo 79.1 de la LRJ-PAC) (...) Correlativamente, el instructor del procedimiento no puede rechazar las pruebas propuestas por los interesados, salvo el caso de que sean manifiestamente improcedentes o innecesarias y mediante resolución motivada (artículo 80.3 de la LRJ-PAC). Estos preceptos son muy claros y obligan a desestimar la petición de nulidad de actuaciones invocadas por...»⁷⁸.

d) Puesta de manifiesto del expediente y alegaciones

Una vez evacuados los trámites previstos en el apartado tercero del artículo 10 RJA y, en todo caso, al término del plazo de dos meses señalado en el párrafo primero de dicho apartado, el Presidente de la Junta Arbitral pondrá de manifiesto el expediente a las Administraciones Tributarias en conflicto, así como a los interesados en el mismo, que dispondrán de un plazo de quince días para formular alegaciones (art. 10.4 RJA).

75. En virtud de la remisión que hacen los arts. 23.4 LOFCA (RCL 1980, 2165) y 7 RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404) .

76. Lo que se traduce, como expone COSCULLUELA MONTANER (*Manual de Derecho Administrativo, I*, Edit. Thomson-Civitas, 15ª ed., 2004, pg. 369), en la imposición de unos requisitos mínimos para las actuaciones de los interesados y en la admisión generalizada de la subsanación de los defectos o errores cometidos (arts. 70 y 71 LRJ-PAC).

77. Es el principio de oficialidad, que GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*Curso... I*, ob. cit., pgs. 469 y 471) resumen en los siguientes términos: La LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) establece en su artículo 74.1 que «el procedimiento se impulsará de oficio en todos sus trámites». Esto significa que «la Administración está específicamente obligada a desarrollar la actividad que sea necesaria para llegar a la decisión final, sin necesidad de que sea excitada en este sentido por los particulares». El artículo 78.1 LRJ-PAC establece que los «actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución, se realizarán de oficio por el órgano que tramite el procedimiento». La apertura de un período de prueba es también obligatoria para la Administración, aun el supuesto de que no medie petición al efecto de los interesados, «cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados» por éstos «o la naturaleza del procedimiento lo exija» (art. 80.2). «La impulsión de oficio, que responde a las exigencias propias del interés público que el procedimiento administrativo pone en juego, da a éste un acusado carácter inquisitorial: la Administración, gestora del interés público, está obligada a despejar por sí misma, *ex officio*, toda la actividad que sea necesaria para dar adecuada satisfacción a ese interés, sea cual sea la actitud, activa o pasiva, que puedan adoptar los particulares que hayan comparecido en el procedimiento». Más específicamente, relacionando el principio de oficialidad con la carga de la prueba en el procedimiento administrativo, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*idem*, pgs. 495-496) destacan que en el procedimiento administrativo, la Administración está obligada siempre a orientar su actividad a la satisfacción del interés general: «Rige, pues, con carácter general en el procedimiento administrativo el principio de la oficialidad de la prueba, según el cual el órgano administrativo está específicamente obligado a desarrollar, incluso de oficio, es decir, sin que medie petición al respecto de los interesados, todos los actos de instrucción (y, por consiguiente, todas las actividades probatorias) que se consideren adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución. Así resulta, por lo demás, con carácter general de lo dispuesto en el artículo 78.1 LPC».

78. Y es que, como advierten GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*Curso... II*, pg. 496), el principio de oficialidad de la prueba «no excluye, en absoluto, la posibilidad de que los interesados puedan aportar al procedimiento cuantas pruebas tengan por conveniente o proponer la práctica de cuantas consideren necesarias».

Este trámite de audiencia y vista del expediente, es una manifestación de lo regulado con carácter general por el artículo 84 LRJ-PAC, que, como bien dicen GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, no supone una duplicación del artículo 79 LRJ-PAC –que permite a los interesados con carácter general aducir alegaciones en cualquier momento del procedimiento–. «La funcionalidad del trámite de audiencia es diferente y su contenido no se limita a asegurar la mera posibilidad de formular alegaciones, sino que va más allá, en la medida en que pretende facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente y permitirle, consiguientemente, realizar una defensa eficaz y completa de sus intereses en base a lo actuado en el procedimiento (...) Dada la función que el trámite está llamado a cumplir, la jurisprudencia tiene señalado de antiguo que la vista del expediente debe tener lugar, en concreto, en el momento en que el artículo 84 LPC precisa («inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución») y no antes de él, ya que ello implicaría la sustracción al interesado de una parte de lo actuado, con la consiguiente minoración de sus posibilidades de defensa (SS. de 25 de junio de 1948, 9 de octubre de 1959, etc.) (...). El carácter preceptivo del trámite de audiencia y vista y su condición de garantía esencial y primaria de los intereses justifica, en principio, que su omisión se considere habitualmente como causa de nulidad de la resolución final. Debe tenerse presente, sin embargo, que la regla de medida de todos los vicios de procedimiento radica... en la indefensión que de ello pueda resultar para los afectados. Si la omisión del trámite no ha llegado a producir una indefensión real y efectiva, sino simplemente formal o aparental, del interesado y, por otra parte, puede demostrarse que la decisión final hubiera tenido que ser la misma en todo caso, lo procedente será prescindir del vicio formal y resolver el fondo de la cuestión debatida en aplicación del principio de economía procesal»⁷⁹.

La Resolución 4/1999, de 31 de mayo de 2000, analiza, a la luz del RJA, de la LRJ-PAC y de la LE-Civ, si es posible presentar nuevos documentos junto con el escrito de alegaciones⁸⁰.

«La presentación *extemporánea* de los citados documentos plantea dudas sobre su admisibilidad, que es contraria a lo previsto por el RD 2451/1998, de 13 de noviembre, (...), el cual establece un período de alegaciones y otro de instrucción en los que las partes pueden hacer uso de su derecho de

aportar cuantos elementos de juicio convengan a su interés o derecho. El artículo 35 de la Ley 30/1992,... establece el derecho de los ciudadanos –extensible, como es obvio, a las Administraciones Públicas cuando actúen como interesadas en un procedimiento– a formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento «anterior al trámite de audiencia». Lo mismo se desprende del art. 79 de la citada Ley 30/1992. La presentación de los documentos *antes* del trámite de audiencia está relacionada con el derecho a la defensa que asiste a las partes en un procedimiento contradictorio, como es el que nos ocupa. La Ley de Enjuiciamiento Civil, donde se encuentran los principios generales del procedimiento, también establece plazos preclusivos para la presentación de documentos (art. 504) y sólo permite la presentación extemporánea de los que no sean esenciales como fundamento de la pretensión y los que estén en una de las circunstancias previstas por el art. 506: a) Ser de fecha posterior. b) Los anteriores respecto de los cuales jure la parte que los presente no haber tenido antes conocimiento de su existencia. c) Los que no haya sido posible adquirir con anterioridad por causas que no sean imputables a la parte interesada, siempre que haya designado el archivo en que se encuentren. Todo ello nos orienta hacia la inadmisión o a que no sean tenidos en cuenta los documentos presentados por la Comunidad Autónoma».

En definitiva, las partes pueden presentar alegaciones y proponer o aportar pruebas en los términos del artículo 79 LRJ-PAC, pero esta facultad se extingue cuando se inicia el trámite de audiencia, pues de otro modo se vulneraría el derecho a la defensa de la parte contraria⁸¹.

e) Propuesta de resolución y convocatoria a la sesión de deliberación y adopción del acuerdo

Una vez que se cumple con el trámite de alegaciones, el apartado 5 del artículo 10 RJA establece que el Presidente dispone de quince días para elaborar una *propuesta* de resolución, que deberá comprender⁸²:

a) Una relación de todos los antecedentes del conflicto y de las actuaciones llevadas a cabo durante la instrucción del expediente, con una descripción sucinta de su contenido.

b) Una relación de las normas legales y reglamentarias de aplicación al caso controvertido.

79. *Curso... II*, pgs. 501-502. En estas mismas ideas insiste GONZÁLEZ PÉREZ (*Manual...*, ob. cit., pgs. 323-325): «se podrá prescindir del trámite [de audiencia] cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado (art. 84.4 LRJ-PAC) (S. de 23 de abril de 1985 [RJ 1985, 2871]) (...) Dado el carácter esencial del trámite, su omisión determina la nulidad de actuaciones. No obstante, la jurisprudencia, aplicando los principios informantes de las infracciones de procedimiento (art. 63.2, LRJ-PAC), y el de economía procesal, ha considerado improcedente la nulidad de actuaciones cuando no se ha producido indefensión (SS. de 27 de marzo de 1984 [RJ 1984, 2534]; 3 de noviembre de 1994 [RJ 1994, 7842]; 13 de febrero de 1995 [RJ 1995, 1012]; 25 de mayo de 1998, [RJ 1998, 4486]; 30 de abril de 1999 [RJ 1999, 5196])».

80. Una vez concluido el período de instrucción y puesto de manifiesto las actuaciones a las partes y a los interesados en el procedimiento, la CA presentó con su escrito de alegaciones una serie de documentos.

81. SIMÓN ACOSTA, E., «La Junta...», ob. cit., pg. 1940.

82. Las Resoluciones de la Junta Arbitral cumplen escrupulosamente con estos requisitos.

c) Las consideraciones jurídicas en torno a cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido suscitadas o no por las Administraciones tributarias o por los interesados en el conflicto.

d) El contenido del acuerdo.

e) La fórmula de ejecución del acuerdo.

Como puede verse, al igual que en el procedimiento administrativo común, al acto final precede una *propuesta* de resolución. En éste, el órgano encargado de tramitar el procedimiento eleva al órgano competente para decidir una propuesta de resolución, a la que, por cierto, no se refiere específicamente la LRJ-PAC, aludiendo a ella de pasada en su artículo 84, fijando el momento en que debe producirse (inmediatamente después de evacuarse el trámite de audiencia y vista del expediente y con el cual concluye la instrucción). El artículo 53 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (RCL 1958, 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585) calificó la omisión de la propuesta (cuando era preceptiva), como vicio no convalidable, capaz de determinar la nulidad de la resolución final, pero el correlativo artículo 67 LRJ-PAC, aunque ha eliminado esta previsión, consideran GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ que hay que «seguir sosteniendo la absoluta necesidad e insustituibilidad de la propuesta de resolución, al menos en aquellos casos en los que entre el órgano competente para formularla y el competente para resolver no media una relación de jerarquía»⁸³.

Una vez expirado el plazo de quince días, el Presidente remite al Secretario la propuesta de Resolución, para que la notifique a los restantes Vocales y les convoque a la Sesión de la Junta Arbitral de deliberación y adopción del acuerdo (art. 10.5 RJA).

C) Resolución

En la Sesión de resolución del conflicto, los Vocales tienen tres opciones (art. 11 RJA):

a) Previa votación, pueden solicitar la aportación de nuevos documentos de contenido esencial para la Resolución, en cuyo caso el Presidente ordenará la retroacción del procedimiento al momento en que la omisión o defecto se cometió.

b) Formular observaciones a la propuesta de Resolución y si éstas modifican el contenido de la propuesta, deben someterse a votación.

c) Someter a votación la propuesta.

En los tres casos, los Acuerdos se adoptan por mayoría de votos, teniendo el voto del Presidente carácter dirimente.

La primera opción es la más problemática, pues esta facultad de la Junta Arbitral –que puede ser ejercitada una sola vez– ha planteado dificultades al dar oportunidad a los Vocales representantes de una de las partes de solicitar la aportación de documentos a la vista de las alegaciones que haya formulado la otra parte en el trámite de audiencia y de la propuesta de Resolución formulada por el Presidente, situándose en una posición de ventaja procesal, dado que la otra parte no podrá proponer la aportación de nuevos documentos después del nuevo período de alegaciones que, necesariamente, habrá de abrirse tras la práctica de las nuevas diligencias⁸⁴.

D) Notificación y ejecución

El Presidente debe notificar la Resolución a las Administraciones en conflicto y también a los interesados en el mismo, y aquéllas deben proceder a su ejecución en los términos previstos en la Resolución (art. 12 RJA).

E) Impugnación

Las resoluciones de la Junta Arbitral son impugnables «en vía contencioso-administrativa, conforme a la legislación reguladora de dicha Jurisdicción» (art. 13.1 RJA). «La interposición del recurso contencioso-administrativo no produce, por sí misma, la suspensión de la ejecutoriedad de la resolución» (art. 13.2 RJA).

No es más que una concreción de lo que disponía el artículo 23.6 en su redacción de 1996 (hoy, apartado 9 del art. 23), según el cual «Las resoluciones de la Junta Arbitral tendrán carácter ejecutivo y serán impugnables en vía contencioso-administrativa»⁸⁵.

Así pues, como actos administrativos, las resoluciones de la Junta Arbitral tienen carácter ejecutivo. Lo que significa, como dicen GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, que la Administración (en nuestro caso, Junta Arbitral) está facultada para el uso directo de su propia coacción sin necesidad de recabar el apoyo de la coacción judicialmente administrada. Ahora bien, esta autotutela sigue siendo previa y no definitiva, de forma que el hecho de su aplicación no excluye el eventual conocimiento posterior de los Tribunales contencioso-administrativos, conocimiento que puede referirse tanto a la validez del acto que juzguen como título ejecutivo, como a la validez misma de la ejecución forzosa y a la observancia de sus límites⁸⁶. El privilegio de la ejecutividad inmediata y, el de la ejecutoriedad de los actos administrativos, imponen la consecuencia de que el recurso contencioso-administrativo no suspende la ejecución de los actos recurridos, aunque esta sus-

83. *Curso... II*, pg. 503.

84. SIMÓN ACOSTA, E., «La Junta...», ob. cit., pg. 1941.

85. Expone MERINO JARA («La Junta...», ob. cit., pg. 11) que han sido recurridas ante la Audiencia Nacional 3 Resoluciones de la Junta Arbitral, habiendo sido desestimatorios los fallos en los tres casos: SAN de 15 de abril de 2003, referida a la Resolución 4/1999, de 31 de mayo; SAN de 13 de abril de 2005, referida a la Resolución 5/2000, de 2 de febrero de 2001 y SAN de 20 de septiembre de 2005, referida a la Resolución 6/2001, de 4 de abril de 2002. Asimismo, añade el autor, que ha sido recurrida la única Resolución dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, no habiendo recaído Sentencia todavía en el TS.

86. *Curso... I*, Edit. Thomson-Civitas, 11ª ed., 2002, pg. 516.

pensión puede solicitarse en el proceso contencioso-administrativo⁸⁷; algo que se encarga de subrayar el artículo 13.2 RJA al decir que la interposición del recurso contencioso-administrativo no produce, *por sí misma*, la suspensión de la ejecutoriedad⁸⁸ de la resolución impugnada. O sea, que «por sí misma» no se produce la suspensión del acto, pero ésta puede ser acordada mediante las oportunas medidas cautelares en el proceso judicial⁸⁹.

La impugnación ante los Tribunales puede basarse tanto en motivos de forma como de fondo⁹⁰ y no cabe duda de que, en cuanto interesados, los contribuyentes sí pueden recurrir en vía judicial la Resolución adoptada por la Junta Arbitral, y ello aunque las dos Administraciones en conflicto acepten la Resolución de la Junta en lo relativo a cuál de ellas es competente para gravar al individuo⁹¹. Por tanto, los interesados, aunque no hayan sido parte en el procedimiento administrativo, también se hallan legitimados para interponer recurso contencioso-administrativo al amparo de lo previsto en el artículo 19 LJCA (RCL 1998, 1741)⁹².

Un vacío importante del RJA y de la LOFCA es que no regulan ante qué órgano judicial concreto ha de interponerse el recurso, laguna que resulta difícil de comprender si tenemos en cuenta que ambas normas son posteriores a la LJCA de 13 de julio de 1998 y que ésta sí lo prevé. En concreto, la Disposición Adicional Cuarta, apartado cuatro, de la Ley Jurisdiccional dispone que:

«Las resoluciones de la Junta Arbitral regulada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre (RCL 1996, 3160), de Modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, *directamente, en única instancia*, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional».

Con carácter general, el contenido de la Disposición Adicional Cuarta LJCA, como dice ORTEGA, es atribuir a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional la competencia para conocer los recursos interpuestos contra los actos administrativos y disposiciones de las Autoridades inde-

pendientes, complementando las previsiones de los artículos 1 y 11 LJCA. Y es que, si no existiese esta Disposición Adicional, no hubiera sido posible conectar la competencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional con los actos y disposiciones emanadas por las Autoridades que se recogen en la Disposición Adicional 4ª. Al contrario, en ausencia de esta Disposición, los órganos jurisdiccionales competentes hubiesen sido los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo, los cuales, en virtud del artículo 9.c) LJCA, conocen de los recursos contra las disposiciones y los actos emanados de los organismos públicos con personalidad jurídica propia con competencia en todo el territorio nacional⁹³.

Esta posibilidad de recurso en la vía contencioso-administrativa ha sido criticada por CALVO ORTEGA: «Teniendo en cuenta la función arbitral de la Junta y el peso importante que van a tener las cuestiones de hecho, debería haberse cerrado el conflicto con su decisión sin vía contencioso-administrativa posterior. Se hubiese ganado en celeridad, lo que es importante siempre, pero más aun cuando se discute la titularidad de poder tributario. La invocación de la tutela judicial efectiva tiene en este punto escaso sentido material aunque formalmente sea irrefutable»⁹⁴. En cambio, a nosotros nos parece imprescindible para garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva. Aunque el Tribunal Constitucional (S. 175/2001, de 26 de julio [RTC 2001, 175]) ha subrayado que «sólo en supuestos excepcionales una organización jurídico-pública disfruta —ante los órganos judiciales del Estado— del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva» (FJ 5); y que «con carácter general, las personas públicas no son titulares del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva» (FJ 6); de forma que «sólo excepcionalmente —y en ámbitos procesales muy delimitados— podemos admitir que las personas públicas disfrutan del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)» (FJ 8); no hay que olvidar que las Resoluciones de la Junta Arbitral afectan directamente al contribuyente, pues en virtud de esa decisión puede verse obligado a pagar más impuestos en otro territorio. Su interés directo en el conflicto y la existencia —a nuestro ju-

87. COSCULLUELA MONTANER, L., *Manual...*, ob. cit., pg. 552.

88. Sobre la confusión existente entre los términos «ejecutividad» y «ejecutoriedad», *vid.* el Libro de José Luis BURLADA ECHEVESTE: *Las garantías jurisdiccionales frente a la vía de hecho de la Administración*, Edit. IVAP, 2004, pgs. 171 a 175 (542 pgs., Tesis Doctoral).

89. En este sentido, MERINO JARA: «La Junta...», ob. cit., pg. 27.

90. MERINO JARA, I., «La Junta...», ob. cit., pg. 11; DE LA PEÑA AMORÓS, Mª, «La Junta...», ob. cit., pg. 272. Igualmente SIMÓN ACOSTA («La Junta...», ob. cit., pg. 1942): «Los pronunciamientos de la Junta Arbitral están sometidos a control y revisión jurisdiccional plenos».

91. MERINO JARA, I., «La Junta...», ob. cit., pgs. 21-22. En parecidos términos, DE LA PEÑA AMORÓS, «La Junta...», ob. cit., pg. 275. También SIMÓN ACOSTA («La Junta...», ob. cit., pg. 1947), aunque parece exigir la previa comparecencia en el expediente: «el artículo 31 de la LRJ-PAC permite que intervengan en el mismo [procedimiento] a título de interesados, lo que los legitimaría, en su caso, impugnar la resolución de la Junta Arbitral».

92. DE LA HUCHA CELADOR, F., *Manual de Derecho Tributario de Navarra* (AA VV), Edit. Gobierno de Navarra, 2005, pg. 57, aunque refiriéndose a la Junta Arbitral de Navarra. No en vano el art. 12 RJA (RCL 1998, 2759 y RCL 1999, 404) obliga al Presidente a notificar al «interesado» en el conflicto la Resolución, sin exigir, para ello, que haya comparecido en el procedimiento.

93. *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, REDA, núm. 100 (AA VV), pg. 939.

94. *Curso...*, ob. cit., pg. 480. Igualmente MERINO JARA: «La Junta...», ob. cit., pg. 30.

cio- de una actividad administrativa arbitral⁹⁵ hacen del todo punto necesaria la posibilidad de recurso en la vía contencioso-administrativa, pues lo contrario supondría -por lo menos, para los sujetos pasivos- la denegación del derecho a la tutela judicial efectiva⁹⁶.

IV. EL PUNTO DE CONEXIÓN MÁS CONFLICTIVO: LA RESIDENCIA HABITUAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

No es nuestra intención analizar los distintos puntos de conexión conflictivos que ha tenido que resolver la Junta Arbitral, pero puesto que, como dice SIMÓN ACOSTA, la mayoría de los conflictos que se han planteado se han referido a la residencia habitual como criterio de atribución de competencia sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones⁹⁷, nos ha parecido oportuno detenernos en este aspecto.

La Resolución de la Junta Arbitral de 31 de mayo de 2000 (Conflicto 4/1999) determina qué se entiende por «residencia habitual». Comienza distinguiendo entre «permanencia» y «residencia»:

«la residencia habitual es una condición o cualidad personal del sujeto, que viene determinada, entre otros factores, por la permanencia en un determinado lugar. No se puede confundir permanencia, que es un hecho material o físico, con residencia que es una cualidad de una persona, cualidad que se mantiene cualquiera que sea el lugar donde en un momento determinado dicha persona se encuentre. El hecho físico de la presencia en un determinado lugar no convierte a una persona en residente. La permanencia no es más que un elemento material del presupuesto de hecho fijado por la ley para otorgar a una persona la cualidad subjetiva de residente. Si esto es así, parece lógico pensar que la Ley otorgue la cualidad

de residente a quien tiene una permanencia *duradera* en un cierto sitio».

Precisa la Resolución que, en el caso del Impuesto sobre Sucesiones, la expresión «año natural» debe identificarse con el año anterior al fallecimiento:

«el año natural no puede ser, en nuestro caso, el año 1997, a pesar de que las leyes tributarias utilicen normalmente la expresión «año natural» en este sentido. La Ley alude en este caso al verdadero «año natural» anterior al fallecimiento, año que va desde 10-1-1996 hasta 11-1-1997»⁹⁸.

En la Resolución se señala que la residencia habitual presenta dos notas. La primera, tratarse de un criterio de sujeción personal. La segunda, una presencia prolongada en el tiempo y el *animus manendi*:

«En primer lugar, la residencia habitual no es un criterio de sujeción meramente territorial al impuesto, sino que es un criterio de sujeción personal, porque ser residente en un territorio no implica... relación inmediata y actual con el territorio. En segundo lugar, la residencia habitual no se alcanza por la simple presencia física en una localidad. La base de la noción de residencia habitual la constituye la presencia física del sujeto en un determinado lugar *prolongado* durante algún tiempo (habitualidad) y la intención de permanecer más o menos indefinidamente en dicho lugar (*animus manendi*) (...) La solución se encuentra en el *animus* con el que se permanece en un determinado lugar. Quien es residente no deja de serlo por el hecho de no permanecer durante 183 días si las ausencias no se realizan con la intención de cambiar el lugar donde está el centro de relaciones vitales de la persona».

Recientemente el Tribunal Supremo⁹⁹ ha incidido en esta materia, estableciendo en las Sentencias de 7 de febrero de 2006 (RJ 2006, 2831)¹⁰⁰ y 9 de febrero

95. Recordemos que en los arbitrajes obligatorios, su constitucionalidad se halla supeditada a la necesidad de que exista un control jurisdiccional pleno.

96. Por eso, era mucho más correcto el apartado 3 del artículo 21 de la Ley 41/1981 (RCL 1981, 2734) al establecer de forma expresa que «Los acuerdos de las Juntas Arbitrales... no son impugnables, salvo en la vía contencioso-administrativa... por parte de los contribuyentes».

97. «La Junta...», ob. cit., pg. 1951. Algo que CALVO ORTEGA (*Curso...*, [4ª ed., 2000], ob. cit., pg. 539) lúcidamente ya había anticipado: «Los mayores problemas los planteará la determinación de la residencia de las personas físicas en determinados supuestos (...). Además, se trata normalmente de cuestiones de hecho, lo que dificulta aún más su solución».

98. Con anterioridad, la Resolución 1/1999, de 1 de julio de 1999:

«Si bien es cierto que las leyes tributarias utilizan con frecuencia la expresión "año natural" para referirse al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, es necesario poner de manifiesto el evidente error en que habitualmente se incurre al denominar "año natural" a lo que no es sino el "año civil". En efecto, año natural es el período de tiempo en que la Tierra completa su órbita, cualquiera que sea el momento en que la inicie. El año que comienza el primero de enero no es otro que el año civil».

99. El origen de los recursos contencioso-administrativos se hallaba en las Resoluciones de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda [vid. *supra*, el art. 73.2.b) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734)] que, resolviendo los conflictos positivos de competencias planteados, había sentado en ambos casos que el rendimiento del impuesto correspondía a la CA de Madrid, mientras que el TEAC había entendido que correspondía a otras Comunidades, criterio este último que fue confirmado por la Audiencia Nacional y luego por el TS.

100. (RJ 2006, 2831). En el caso la Audiencia Nacional había entendido que el hecho de que el causante de la sucesión tuviera declarado como domicilio a efectos tributarios y tuviera, asimismo, su vecindad administrativa en Madrid, conllevaba sólo una presunción de residencia habitual en esa CA, presunción que, al ser *iuris tantum*, admitía prueba en contrario. Por eso, pese a que los medios probatorios aportados por la CA del Principado de Asturias, referidos a la vinculación social, profesional y personal eran insuficientes aisladamente, el acervo probatorio constituido por todos ellos, llevó a la

de 2006 (RJ 2006, 634)¹⁰¹ la siguiente doctrina. Para el Tribunal Supremo, aunque el Legislador no siempre los diferencie, la residencia y el domicilio son dos conceptos que no coinciden plenamente:

«La residencia y el domicilio son dos conceptos no plenamente coincidentes. La doctrina no duda en diferenciar el concepto de domicilio tributario del concepto de residencia, al ser la residencia el punto de conexión que determina la aplicación de las Leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas, y también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que tienen el carácter de personales. Mientras que el domicilio es el que fija el lugar, dentro del espacio físico en el que las Leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos. Sin embargo, es lo cierto que no siempre el legislador diferencia los conceptos de domicilio y residencia, en cuanto define unos con respecto a otros, llegando a configurar el domicilio como punto de conexión, en el mismo nivel que la residencia, para la aplicación de las Leyes tributarias de las Comunidades Autónomas con regímenes económicos especiales y como criterio de atribución para la cesión de tributos respecto de las Comunidades Autónomas del régimen general. Por lo que respecta a la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490), el art. 21 de la LGT/1963 establece que «salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

a) el de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.

b) el de territorialidad en los demás tributos...»

Por su parte el art. 45 de dicha Ley no define qué es el domicilio, sino qué lugar se considera como tal, a diferencia del vigente art. 48, que señala que es el lugar de la localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Dicho art. 45 en su apartado 1a) consideró domicilio fiscal, a efectos tributarios, para las personas físicas, el de su residencia habitual, tras rechazarse la propuesta de la Comisión redactora del Anteproyecto que establecía como domicilio el de la vecindad con arreglo a la Legislación de Régimen Local, en favor de un criterio menos formalista y registral como es el hecho real y efectivo de

residir en un lugar de manera preferente o primordial. Aunque la Administración, de conformidad con el art. 45.2 de la Ley General Tributaria de 1963, podía exigir a los sujetos pasivos que declarasen su domicilio tributario, también podía rectificar la indicación efectuada mediante la comprobación pertinente, por lo que no cabía hablar, a efectos fiscales, de un domicilio convencional o electivo, al venir obligado el sujeto pasivo a comunicar a la Administración Tributaria el auténtico domicilio, esto es, la efectiva residencia habitual a que se refería el art. 45.1a) de dicha Ley. La misma línea sigue la nueva Ley General Tributaria al establecer, como regla general, que el domicilio fiscal de las personas físicas será el de su residencia habitual, si bien este criterio puede excepcionarse por la Administración respecto de aquellas personas que desarrollen principalmente actividades económicas considerando que su domicilio es el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades».

Seguidamente, el Tribunal se detiene en el análisis de los criterios de atribución de los rendimientos establecidos por la normativa (art. 10.4 LOFCA [RCL 1980, 2165]; arts. 5.1 y 9 de la Ley de Cesión de Tributos a las CC AA, de 28 de septiembre de 1983 [RCL 1983, 2838]; art. 10 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre [RCL 1996, 3183], de Cesión de Tributos; Ley 7/2001, de 27 de diciembre [RCL 2001, 3244]; art. 6.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre [RCL 1987, 2636], del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; art. 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio [RCL 1991, 1452, 2388], del IRPF):

«La organización territorial del Estado establecida en la Constitución ha requerido, en el ámbito del Derecho Tributario, la delimitación de los criterios que expresen quiénes quedarán sujetos al poder tributario de las Comunidades Autónomas y en virtud de qué criterios se atribuirá el producto de los tributos cedidos. Por lo que se refiere al régimen de cesión de tributos, la residencia y el domicilio aparecen como criterios principales para la atribución de los rendimientos. El art. 10.4 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de diciembre de 1980, dispuso que «sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de cesión: a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos

Sala a considerar que el causante residió habitualmente en Asturias durante el año anterior a la fecha de su fallecimiento. En definitiva, que no cabe hacer prevalecer un concepto puramente formalista del domicilio fiscal, entendiéndolo por ello el meramente declarado como tal, frente al criterio de la residencia habitual.

101. (RJ 2006, 634). La Sentencia de la Audiencia Nacional se había basado, para desestimar el recurso, en las siguientes razones: 1º) Que el criterio de conexión a aplicar era el de la residencia habitual del causante de la sucesión, que no es un concepto jurídico indeterminado, sino concreto y determinado por la Ley del IRPF, a la que se remite la normativa del IS y el art. 9 de la Ley de Cesión de Tributos a las CC AA de 28 de diciembre de 1983 (RCL 1983, 2838); 2º) Que de la prueba practicada quedó acreditado que la residencia habitual de los causantes, durante los 3 años anteriores a su fallecimiento, se hallaba en la CA de Cantabria y no en la de Madrid, y ello con independencia de que formalmente continuasen empadronados en esta última, pues la residencia habitual es independiente de la inscripción en el Padrón Municipal, especialmente en casos como éstos en que existe una clara divergencia entre el domicilio efectivo y el declarado formalmente.

pasivos». En desarrollo de esta Ley se aprobó la Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, de 28 de diciembre de 1983, que atribuye el rendimiento del impuesto cedido, en general, salvo excepciones, a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio tiene su residencia habitual el sujeto pasivo, si es persona física, o su domicilio fiscal si es persona jurídica, estableciendo además un concepto de residencia habitual en iguales términos en que aparecía en la Ley 44/78 (RCL 1978, 2936), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al señalar su art. 9 que «se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de que se trata cuando permanezcan en su territorio por más de 183 días durante el año natural. A estos efectos no se tendrán en cuenta las ausencias del indicado territorio cuando por las circunstancias en las que se realicen, pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años». Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones, el art. 5.1, fijó claramente como punto de conexión «la residencia habitual del causante». También la Ley 14/96, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos consideró la residencia habitual del causante como punto de conexión, art. 6.2, si bien modificó el concepto, al establecer diversos criterios, disponiendo su art. 10 «a los efectos de lo dispuesto en este título se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma: 1º.- Cuando permanezcan en su territorio más días... b) de cada año, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una comunidad autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a la dispuesto en la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF. 2º.- Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses... 3º.- Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los ordinales 1º y 2º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En la actualidad debe estar a lo que establece la Ley 7/01, de 27 de diciembre, de cesión de

tributos, que mantiene el mismo punto de conexión y el concepto de residencia.

El criterio de la residencia habitual también está recogido en el art. 6.1 de la vigente Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la cual se remite para la determinación de la residencia habitual a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 18/1991, de 6 de junio, de la Renta, vigente en el momento del fallecimiento del Sr... definía a la residencia en su art. 12.1 del siguiente modo: «Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias, a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días durante un año natural en territorio español. b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos».

Concluye el Tribunal Supremo que no cabe atender a un concepto puramente formalista del domicilio fiscal que identifique la residencia habitual con el domicilio declarado, pues el Legislador tiene en cuenta la residencia habitual, concepto que debe ser interpretado conforme a la normativa del IRPF:

«Ante la claridad de la normativa aplicable sobre el punto de conexión, que sigue la línea establecida para otros casos, la tesis sustentada por la Comunidad recurrente, que atiende a un concepto puramente formalista del domicilio fiscal, llegando a identificar la residencia habitual con el domicilio declarado, no puede prosperar, pues contradice claramente el criterio sentado por el legislador, que no tuvo en cuenta el domicilio fiscal declarado, sino la residencia habitual, que además fue definida inicialmente como la permanencia física de una persona en un lugar determinado por más de 183 días durante el año natural, sin hacer referencia al domicilio fiscal en el caso de las personas físicas. Sin embargo, el concepto de residencia habitual que aparece en la Ley de Cesión debe interpretarse a la luz del nuevo concepto que de la misma realiza la Ley 18/91 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues el art. 9 seguía en este punto a la primera Ley 44/78. Por otra parte, no cabe olvidar que la financiación de las Comunidades Autónomas pone de manifiesto una nueva función del domicilio tributario que la Ley General Tributaria de 1963 no podía prever, como punto de conexión de ciertas normas tributarias y criterio de atribución del producto recaudatorio de ciertos tributos».