



DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

PUNTO DE VISTA

LA VALORACIÓN DE LOS HECHOS REALIZADA POR LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO Y SU REVISIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO

Iñaki Alonso Arce

*Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica
Hacienda Foral de Bizkaia*

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, regulada en los artículos 65 a 68 del propio Concierto y con su Reglamento aprobado por medio del [Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre](#), tras el correspondiente acuerdo de las Administraciones vascas y de la Administración General del Estado, tiene la relevante misión de resolver en derecho las controversias que se planteen entre Administraciones en la interpretación y aplicación del Concierto Económico.

Es muy variado el elenco de supuestos que pueden ser objeto de enjuiciamiento por parte de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que lo mismo se ocupa de resolver los conflictos en la interpretación del Concierto Económico que no hayan podido solucionarse a través del intercambio de opiniones entre las Administraciones o, incluso, en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, cuando versan sobre consultas tributarias escritas, como de establecer a qué Administración le corresponde la competencia de exacción o de inspección de un determinado obligado tributario en relación con un determinado impuesto y período impositivo, o incluso de determinar si se han ejercitado correctamente las competencias derivadas del Concierto Económico por una u otra Administración cuando existe una controversia entre las mismas.

Incluso está previsto que puedan ser los propios obligados tributarios los que planteen conflictos ante la Junta Arbitral, pero ese supuesto queda reducido al de los conflictos negativos en los que ninguna de las Administraciones se considera competente, normalmente, para la devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido o de otro tipo de tributos.

Un grupo muy importante de las controversias que se plantean ante la Junta Arbitral tiene que ver con la rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios, pues el propio artículo 43 del Concierto Económico, dedicado a la definición y a las reglas de procedimiento en relación con tan relevante elemento, establece que las controversias entre Administraciones sobre la rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios serán resueltas por la Junta Arbitral.

Un criterio similar se ha seguido en la última reforma del Concierto Económico, incorporada al ordenamiento jurídico por medio de la [Ley 10/2017, de 28 de diciembre](#), al prever el novedoso procedimiento de coordinación en el ejercicio de competencias gestoras o inspectoras por parte de distintas Administraciones, cuando el ejercicio de las de una puede tener efectos en los contribuyentes sometidos a la competencia inspectora de otra Administración, fundamentalmente, en relación con la regularización de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas, regulado en el artículo 47.ter del Concierto Económico, que, si no existe un acuerdo entre las Administraciones para resolver la controversia, la solución a la misma se acaba residiendo en la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Como vemos, por otro lado, el amplio espectro que cubren los distintos supuestos en los que la Junta Arbitral tiene competencia para resolver conflictos entre Administraciones por medio de un procedimiento arbitral, hace que en algunos de ellos sea muy relevante el análisis jurídico y hermenéuticos de los preceptos establecidos en el Concierto Económico, como los relativos a consultas o al ejercicio de competencias, pero en otros lo más importante sea la valoración de los hechos que constan en el expediente administrativo y los que las partes hayan hecho valer ante la Junta Arbitral, como, por ejemplo, en los expedientes de rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios, en los que los criterios jurídicos ceden bastante protagonismo a la valoración de elementos fácticos y a la apreciación conjunta de los elementos probatorios y de los indicios que se acrediten en cada supuesto.

El domicilio fiscal de los obligados tributarios tiene, como sabemos, un rol de primera magnitud en la definición de los puntos de conexión, de los elementos que sirven para delimitar el ejercicio de las competencias de las distintas Administraciones tributarias afectadas por el Concierto Económico, aunque nunca debemos olvidar que la actualización de los derechos históricos de los territorios forales, amparados y reconocidos por la [disposición adicional primera de la Constitución](#), se realiza en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la [Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre](#), cuestión no siempre del todo bien ponderada en las distintas ocasiones en las que se analiza la naturaleza del régimen de Concierto Económico y el alcance y delimitación de las competencias de las Haciendas Forales vascas por contraposición a las de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o el resto de Administraciones del Estado (salvada sea la Hacienda Tributaria de Navarra, con una peculiaridad similar a la de los Territorios Históricos vascos por mor de su Convenio Económico).

En todos los supuestos en los que la Junta Arbitral debe resolver algún conflicto o controversia al amparo de lo previsto en el Concierto Económico, sus resoluciones, que ponen fin a la vía administrativa, sin embargo, no son definitivas, en la medida en que contra las mismas se arbitra la existencia de un recurso contencioso-administrativo directo y en única instancia ante la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo.

Este recurso, establecido en el artículo 67 del propio Concierto Económico, guarda un paralelismo contra aquellos que se interponen contra actos del Consejo de Ministros, por ejemplo, ya que se trata de un recurso en el que el Tribunal Supremo juzga lo que se le plantea con plenitud de jurisdicción, sin estar limitado, como suele ser lo habitual en la mayor parte de los recursos que le ocupan, los recursos de casación, a realizar un análisis jurídico buscando sentar doctrina legal como consecuencia de la apreciación de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y culminar de esta manera el escalafón hermenéutico de nuestro ordenamiento.

Al contrario que en los recursos de casación, en los que el conocimiento de los hechos y el alcance de la función revisora del Alto Tribunal está delimitado en unos contornos bastante estrictos, atendiendo a la configuración legal de la función jurisprudencial que le compete al Tribunal Supremo, en los recursos que se plantean contra resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco el Tribunal Supremo, sin embargo, cumple la misma función de revisión del «acto administrativo» previo (en este caso, la resolución de la Junta Arbitral) que el que corresponde ordinariamente a los Tribunales Superiores de Justicia o a la Audiencia Nacional en relación con los demás actos administrativos sometidos a enjuiciamiento por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y como es comprensible, la labor de revisión del ejercicio de su función por parte de la Junta Arbitral que va a realizar el Tribunal Supremo va a tener distinto alcance en función del tipo de conflicto que se haya sustanciado, puesto que en los correspondientes a la rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios será interesante también el análisis de los hechos que realice el Tribunal, o más bien, el análisis de lo acertada de la valoración de los hechos realizada por la Junta Arbitral, y en los relativos a consultas tributarias escritas el análisis es meramente jurídico y tiene como objeto validar los criterios hermenéuticos asumidos por la Junta Arbitral en función del planteamiento de la controversia entre las partes.

El Tribunal Supremo ha obtenido cierta notoriedad en sus sentencias sobre resoluciones de la Junta Arbitral casi siempre en las mismas ocasiones en las que las propias resoluciones de la Junta Arbitral la habían tenido, normalmente como consecuencia de las repercusiones económicas de sus decisiones, como por ejemplo, en el paradigmático caso Rover, sobre interpretación del punto de conexión establecido por el Concierto Económico para la localización de las operaciones consistentes en entregas de bienes muebles corporales no transformados por quien realiza la entrega.

Cuando el Tribunal Supremo ha tenido que juzgar recursos planteados respecto a resoluciones de la Junta Arbitral en las que se discutían las razones existentes para la rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios, normalmente se abstenía de volver sobre los hechos que ya hubiera valorado la Junta Arbitral en su resolución salvo que se pudiera demostrar la irracionalidad de los criterios valorativos utilizados por la Junta Arbitral al valorar esos hechos, sin volver a realizar una valoración de los hechos si no se probara ese elemento.

En ese sentido podemos encontrar el razonamiento que realiza el Tribunal Supremo en su sentencia 2506/2016, [de 2 de junio, dictada en el recurso 886/2015](#) (ponente: Garzón Herrero), en cuyo fundamento jurídico sexto encontramos el siguiente razonamiento:

*«es indudable que el éxito del recurso de la entidad recurrente no puede sostenerse, como se afirma, en la falta de valoración de ciertas pruebas, sino en que las analizadas son desvirtuadas por otras obrantes en el expediente, o, alternativamente, **porque las que han sido objeto de valoración lo han sido de modo erróneo, ilógico o irracional.**»*

Ahora bien, una reciente sentencia del Tribunal Supremo, que también ha alcanzado una cierta notoriedad mediática como consecuencia de la identidad del obligado tributario cuyo domicilio fiscal pretendía rectificar una Administración tributaria contra el criterio de la otra, se ha apartado completamente y sin expresar una justificación expresa al respecto de ese modus operandi, ya que el Tribunal Supremo ha vuelto a valorar la prueba de forma completa y exhaustiva, adoptando unos criterios diferentes a los de la Junta Arbitral, pero sin haber razonado, justificado ni concluido que la valoración realizada por la Junta Arbitral fuera arbitraria o irrazonable.

Esta sentencia del Tribunal Supremo, la número 1297/2019, [de 28 de febrero, dictada en el recurso 512/2017](#) (ponente: Díaz Delgado), no ha hecho el más mínimo análisis ni reflexión sobre en qué manera habría vulnerado la resolución de la Junta Arbitral las reglas normales de valoración de la prueba ni en qué forma el resultado alcanzado fuera irrazonable o arbitrario, pero en su lugar ha decidido analizar cada uno de los elementos probatorios que constan en el expediente, valorándolos en base a unos parámetros hermenéuticos nuevos, sin ahorrarse por otro lado consideraciones respecto a las valoraciones que la propia Junta Arbitral había expresado en su propio análisis de los elementos probatorios.

Personalmente no me convence que el Tribunal Supremo acabe sustituyendo la labor que le corresponde a la Junta Arbitral, amparado probablemente en el hecho de que en este tipo de recursos es la única instancia que puede pronunciarse sobre las controversias, porque acaba deslegitimando el propio ejercicio de su alta función jurisdiccional, y fomentando incluso la propia conflictividad ante el Tribunal Supremo, en la medida en que en cuanto no sea necesario cuestionar la valoración de los hechos realizada por la Junta Arbitral para conseguir el amparo del Tribunal, casi se deja en un punto irrelevante el propio papel de la Junta Arbitral.

En algunas ocasiones se ha planteado la posibilidad de modificar el Concierto Económico para eliminar el recurso ante el Tribunal Supremo contra las resoluciones de la Junta Arbitral, al modo en que no son recurribles las resoluciones de la Comisión Arbitral prevista en el Estatuto de Autonomía de Gernika, lo cual no tiene, en mi opinión, trascendencia respecto al derecho a la tutela judicial efectiva por tratarse de conflictos entre Administraciones, todas ellas representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico, donde las decisiones, como una posible modificación del Concierto Económico en este sentido, se adoptan por unanimidad de sus integrantes, lo que llevaría a una sumisión a una única instancia arbitral de las controversias que se producen entre ellos. Quizás sería suficiente con abrir la vía judicial para los contribuyentes afectados y que se hubieran personado ante la Junta Arbitral, a los que sí debe protegerse su derecho constitucional a la tutela judicial efectiva.

Y la verdad es que leer sentencias como la que nos ocupa me inclina a ver con mejores ojos la eliminación de ese recurso jurisdiccional contra las resoluciones de la

Junta Arbitral, en la medida en que entiendo que con ello se dotaría de una mayor significación al rol que se le ha encomendado en el sistema concertado.

[Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2019, rec. 512/2017](#) (Ref. 45542/2019)

REPERTORIO DE DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

NFGT

⚠ Prescripción. Interrupción del plazo de prescripción por la presentación del modelo 390

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia [de 26 de septiembre de 2018, rec. 188/2018](#) (Ref. 228487/2018)

 La declaración resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año, interrumpiendo la prescripción

Aunque la Hacienda Foral de Bizkaia tiene competencia para aprobar los modelos de declaración y señalar los plazos de ingreso para cada período de liquidación, en ningún caso pueden diferir sustancialmente de los plazos establecidos en cada momento por el Estado.

El plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, y en su caso las correspondientes infracciones tributarias, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del primero, segundo y tercer trimestre no comienza con la primera actuación de la Administración tributaria conducente a la regularización de la situación tributaria del reclamante.

Comienza el plazo con la presentación del modelo 390, porque comprende la totalidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en ese ejercicio, y por ello tiene un contenido liquidatorio al determinar como resultado una deuda tributaria por ese ejercicio anual.

—
Sobre el contenido liquidatorio del modelo 390 se ha pronunciado el Supremo en su sentencias de 25 de noviembre de 2009, 23 de junio de 2010 y 17 de febrero de 2011, matizando que aunque en puridad la declaración resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio (matizando que esto no ocurre en el Territorio Histórico de Bizkaia), si implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año, interrumpiendo la prescripción.

No es aplicable la doctrina instaurada por el TEAC en Resolución de 22 de septiembre de 2016, según la cual la prescripción del Impuesto sobre el Valor Añadido es trimestral, sin que la declaración-resumen anual tenga contenido liquidatorio ni efecto interruptivo de la prescripción de las declaraciones-liquidaciones periódicas, porque el modelo 390, autoliquidación final, — período anual—, en el Territorio Histórico de Bizkaia si tiene contenido liquidatorio, y también porque el TEAF no está sometido a los criterios y posturas adoptados por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

⚠ Condena penal a la pérdida de beneficios fiscales. La fecha de inicio de la prescripción de las penas es la de la fecha de firmeza de la sentencia

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia [de 15 de junio de 2018, rec. 733/2017](#) (Ref. 229643/2018)

OBLIGACIONES FORMALES

⚠ Número de Identificación Fiscal. Comunidad de bienes constituida formalmente con la finalidad de gestionar y administrar un panteón familiar, que centraliza los gastos y aportaciones de todos los copropietarios del mismo. Obligación por parte de la comunidad de bienes de solicitar la asignación de un NIF en la medida en que vaya a ser titular de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, con independencia de que vaya a realizar actividades económicas, o no

[Consulta de 6 de marzo de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 249/2019)

REVISIÓN ADMINISTRATIVA

⚠ No cabe el procedimiento de revisión de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones que devinieron firmes. La eventual inconstitucionalidad del artículo artículo 26.2 Norma Foral 10/1998 no afecta a los actos firmes dictados a su amparo y carece de relevancia a los efectos del presente recurso, cuyo objeto estriba en determinar la adecuación a derecho de una resolución que inadmite una solicitud de revisión de oficio de unas liquidaciones firmes

[Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de enero de 2019, rec. 113/2018](#) (Ref. 23024/2019)

IRPF