



EN PORTADA:

El tema del mes

La competencia de inspección ante una rectificación del domicilio fiscal

Iñaki Alonso Arce

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

Resumen

En este artículo Iñaki Alonso analiza la competencia de inspección ante una rectificación de domicilio fiscal en un supuesto que dio origen a una Resolución de la Junta Arbitral al haberse iniciado las actuaciones de comprobación e investigación por parte de la AEAT al entender que el domicilio social declarado no estaba correctamente establecido, aun cuando no se hubiera acordado todavía la rectificación del domicilio fiscal.

Analiza anteriores resoluciones del Tribunal Supremo y de la Junta Arbitral a la espera de que la Sala Tercera del Tribunal Supremo determine en el recurso que se ha interpuesto por la Administración General del Estado contra la Resolución de la Junta Arbitral.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco constituye la expresión más genuina del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales que proclama la disposición adicional primera de la Constitución y de su actualización conforme a lo previsto en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (artículo 41).

El régimen de Concierto Económico, peculiar de los Territorios Históricos vascos y de la Comunidad Foral de Navarra (ahí bajo la denominación de Convenio Económico) hace que en el Reino de España coexistan hoy en día cinco sistemas tributarios generales y cinco Administraciones tributarias, configurando una de las muestras más particulares y también más amplias de federalismo fiscal asimétrico que pueden encontrarse en el mundo, puesto que no estamos en presencia de la descentralización de determinadas competencias tributarias sino de la coexistencia de cinco regímenes tributarios diferentes en el Estado.

Y eso hace que el propio Concierto Económico se encargue de establecer los puntos de conexión que van a servir para delimitar las competencias normativas y las competencias de aplicación de los tributos de los Territorios Históricos vascos (y de la Comunidad Foral de Navarra igual manera en el Convenio Económico) y consecuentemente también las de la Administración General del Estado pues los regímenes forales de Concierto y Convenio económicos son precisamente una limitación de las competencias de la Administración del Estado, que no pueden extender su actuación al ámbito foral, e indirectamente de las posibilidades de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas de régimen común al amparo de lo previsto en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y en las disposiciones que la han desarrollado en este ámbito.

Hay que tener presente, por tanto, la destacadísima importancia de los puntos de conexión que establece el Concierto Económico como mecanismo de delimitación competencial en un ámbito en el que no se puede aplicar el principio de jerarquía para resolver las controversias interadministrativas que puedan producirse, sino el de competencia.



Destacadísima importancia de los puntos de conexión que establece el Concierto Económico como mecanismo de delimitación competencial

Hay que partir, por tanto, de la propia esencia del Concierto Económico como elemento integrante del denominado bloque de la constitucionalidad que implementa los principios de actualización de este derecho histórico recogidos en el artículo 41 del mencionado Estatuto de Autonomía para el País Vasco, es evidente que su misión en nuestro ordenamiento es establecer el reparto acordado de las competencias tributarias entre las instituciones vascas y la Administración del Estado, pues no podemos olvidar que el carácter paccionado del Concierto Económico fue destacado por parte del Tribunal Constitucional como el elemento característico esencial de este sistema como integrante del núcleo intangible de la foralidad (STC 76/1988, de 21 de abril).

El Estatuto de Autonomía para el País Vasco establece que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios y, en ese marco general que destaca el carácter paccionado del Concierto Económico, mencionaba como principios básicos de ese modelo de relación el que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma, que el Concierto se aprobará por Ley y que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

El Estatuto de Autonomía de Gernika, por tanto, establece las reglas generales a las que se ha de sujetar el proceso de concertación entre las representaciones de la Administración General del Estado y las de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos, que por lo que nos interesan respecto a la materia que nos ocupa, ponen el acento en que el régimen debe ser concertado o convenido, en el sentido de acordado entre las representaciones de ambas Administraciones, así como en que se reconoce a los Territorios Históricos la competencia para mantener, establecer y regular su régimen tributario, y por tanto, no estamos ante una mera cesión de competencias parciales sino ante el establecimiento de auténticos regímenes tributarios integrales en los Territorios Históricos vascos, lo que se refuerza más aún por la previsión de que corresponden a las Diputaciones Forales las competencias de aplicación de los tributos respecto a la totalidad de las figuras que integren los sistemas tributarios, con las únicas excepciones de la renta de aduanas y de los monopolios fiscales.

Los monopolios fiscales que existían en 1979 han sido desmantelados, sobre todo, como consecuencia de la integración del Reino de España en la Unión Europea, y la renta de aduanas ha pasado a tener la consideración de recurso propio de la Unión Europea igualmente, por lo que las únicas figuras que el vigente Concierto Económico atribuye en exclusiva al Estado son los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, como reminiscencia en nuestro actual sistema tributario de las exacciones que en 1979 se podían considerar incluidas dentro de la renta de aduanas.

En realidad, estos principios van a tener una importancia mucho más relevante de la que a simple vista podríamos reconocerles porque vienen a atribuir directamente a las Diputaciones Forales las competencias de exacción de todos los tributos, con esas excepciones mencionadas, por lo que no es dable pretender que si en el ámbito del territorio de régimen común se establece una nueva figura tributaria, su exacción y, en general, las competencias de aplicación de los tributos sobre la misma, no vaya a corresponder a la respectiva Diputación Foral, pues ello implicaría una contravención directa de la previsión estatutaria, y por ende, una medida inconstitucional.

No obstante, esa atribución competencial, que proviene directamente del Estatuto de Autonomía, debe precisarse en sus contornos por el propio Concierto Económico, precisamente para realizar una adecuada distribución de las competencias normativas y de aplicación de todos los tributos que conforman los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y del

territorio de régimen común, de manera paccionada, y ahí es donde radica la excepcional importancia de los puntos de conexión como elementos que establecen precisamente la concreción de la distribución competencial ordenada en el Estatuto de Autonomía.

De hecho, el propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, comienza su regulación reiterando, y actualizando en sus referencias terminológicas y normativas los principios que hemos analizado en el Estatuto de Autonomía, con un relevantísimo artículo 1, que vuelve a poner en evidencia la central importancia de los mismos, en los siguientes términos:

Artículo 1. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.


Es cierto, que el propio artículo 1 y el resto de los preceptos de este primer capítulo complementan estas previsiones, por ejemplo, atribuyendo a las Diputaciones Forales idénticas facultades y competencias que las que el ordenamiento jurídico reconoce a la Hacienda Pública del Estado para el desarrollo de sus funciones de aplicación de los tributos, que, por otro lado, no encuentran limitación alguna a su ejercicio desde el punto de vista territorial, por lo que podemos concluir, como hacen las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que esas funciones y competencias las van a poder ejercitar en todo el territorio del Estado, de conformidad obviamente con las atribuciones competenciales previstas en el Concierto Económico.

Los puntos de conexión, por tanto, van a ser los criterios de atribución de esas competencias, que constituyen uno de los elementos esenciales del contenido del propio Concierto Económico, siguiendo en gran medida la técnica que se utiliza en los convenios internacionales para eliminar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal, y que, tributo por tributo, y por cada aspecto concreto de cada tributo en particular, van estableciendo a qué Administración, común o foral, le corresponde el ejercicio de esa competencia en relación con ese tributo en cada caso, en función de reglas generales y objetivas aplicables al conjunto de los contribuyentes del mencionado tributo.

El Concierto Económico distribuye las competencias entre los Territorios Históricos como un conjunto, es decir, entre el País Vasco, y el resto de Administraciones, fundamentalmente la Administración del Estado, aunque también los supuestos que luego van a corresponder a la Comunidad Foral de Navarra, porque la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha determinado que la Comunidad Foral de Navarra tiene el carácter de territorio común a los efectos del Concierto Económico, lo mismo que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco tienen ese carácter a los efectos del Convenio Económico, ya que precisamente su función es atribuir las competencias que corresponden al País Vasco (o a Navarra), y las que corresponden al resto.

Es cierto que puede existir la tendencia a pensar que el Concierto Económico atribuye a los Territorios Históricos algunas competencias y las que no atribuye se retienen por parte de la Administración del Estado, bien porque han sido objeto de convenio con la Comunidad Foral de Navarra, de cesión a las Comunidades Autónomas de régimen común dentro de su sistema de financiación, o bien porque permanecen en el acervo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pero también lo es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha descartado en varias ocasiones esta interpretación, como hizo en su momento respecto a los trabajos prestados en el extranjero y su relación con los puntos de conexión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o como ha recordado recientemente en la sentencia Energizer, en la que ha puesto de manifiesto que la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los contribuyentes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto sigue las mismas reglas que la correspondiente a los contribuyentes establecidos aunque el Concierto Económico guarde el más absoluto silencio sobre los primeros, con lo que no puede concluirse de ningún modo que el silencio del Concierto Económico implique la atribución de la competencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sino que, en cada caso, habrá que analizar lo que sí dice el Concierto Económico, las reglas generales de la concertación y los puntos de conexión expresamente establecidos en el mismo, y por aplicación de las mismas debemos ser capaces de resolver los aspectos que no estén expresa y específicamente regulados en el texto del Concierto Económico.

La otra premisa que debemos tener en cuenta es que el Concierto Económico distribuye las competencias entre la Administración del Estado y las de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero sin especificar en cada caso a cuál de las Diputaciones Forales corresponde la competencia (aunque en muchos supuestos el propio punto de conexión establecido en el Concierto Económico no va a dejar dudas al respecto), y por ello, en ausencia de ninguna norma de intraconcierto, van a ser las Normas Forales reguladoras de los distintos impuestos en cada uno de los Territorios Históricos las que van a cumplir con esa misión, las que van a determinar a cuál de las Diputaciones Forales corresponde el ejercicio de una competencia concreta, obviamente dentro del margen que para el conjunto del País Vasco establece el propio Concierto Económico, y en general, siguiendo los mismos principios que se han acordado en la Comisión Mixta del Concierto Económico.



En ausencia de normas de intraconcierto, van a ser las Normas Forales reguladoras de los distintos impuestos en cada uno de los Territorios Históricos las que van a cumplir con esa misión

En ausencia de ninguna norma de intraconcierto, van a ser las Normas Forales reguladoras de los distintos impuestos en cada uno de los Territorios Históricos las que van a cumplir con esa misión, las que van a determinar a cuál de las Diputaciones Forales corresponde el ejercicio de una competencia concreta, obviamente dentro del margen que para el conjunto del País Vasco establece el propio Concierto Económico, y en general, siguiendo los mismos principios que se han acordado en la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Esa labor de coordinación interna en el País Vasco la cumple el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, en el que se sientan representantes del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales (y representantes de los municipios para tratar los asuntos que les afectan desde la aprobación de la Ley de Instituciones Locales de Euskadi), y una de cuyas funciones primordiales es coordinar las propuestas normativas que realizan cada una de las Diputaciones Forales a sus respectivas Juntas Generales precisamente con la finalidad de coordinar y armonizar los tres sistemas tributarios vascos y de implementar coordinadamente los mismos principios acordados a nivel general y en su concreción dentro de Euskadi.

En el fondo, los puntos de conexión del Concierto Económico, complementados en lo necesario con las previsiones de intraconcierto contenidas en las Normas Forales de los tres Territorios Históricos, vienen a ser, si se nos permite el símil, como el cuchillo que corta la tarta de los hechos imposables sometidos a un tributo correspondiente en cinco partes perfectamente delimitadas, una correspondiente a la Administración General del Estado, otra a la Comunidad Foral de Navarra (aquí con el complemento ineludible del Convenio Económico) y otras tres, una correspondiente a cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, teniendo presente que el resultado de la aplicación de ese cuchillo deberían ser cinco trazos claramente delimitados sin que ninguna parte de la tarta se quede sin atribuir a una de las porciones, y por supuesto, sin que exista algún elemento que pueda estar en dos porciones a la vez.

En lo que al tratamiento de las sociedades se refiere, y por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, como los dos impuestos más relevantes que gravitan sobre su actividad, el Concierto Económico hace pivotar el reparto de competencias en función de dos parámetros: el domicilio fiscal de los contribuyentes y el volumen de operaciones realizado por los mismos, tanto en cuanto a su magnitud global como en cuanto a su distribución entre los diferentes territorios.

El domicilio fiscal, por tanto, adquiere una relevancia esencial en este aspecto, cuya definición se contiene en el artículo 43 del Concierto Económico, y parte, en principio, de atribuir al contribuyente la competencia para declarar a las Administraciones su domicilio fiscal, aunque también establece un procedimiento para la rectificación del domicilio fiscal cuando alguna de las Administraciones entienda que los elementos de hecho que conoce le lleven a concluir que el domicilio fiscal del contribuyente está mal determinado y debe rectificarse, para lo que el propio Concierto Económico establece un procedimiento administrativo específico que debe concluir con un acuerdo entre las dos Administraciones afectadas por la rectificación del domicilio fiscal, y en defecto del mismo, por una resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Son múltiples los supuestos en los que las Administraciones proceden a la rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios y también varios los supuestos en los que no están de acuerdo, que ha tenido que resolver o que están pendientes de resolución por parte de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en su caso, por los eventuales recursos contencioso-administrativos interpuestos ante el Tribunal Supremo respecto a las Resoluciones de aquélla.

Si bien este funcionamiento entra dentro de lo normal, el año pasado, la Junta Arbitral prevista en el Concierto



Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco tuvo que resolver un conflicto interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia con la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a un supuesto en el que la Agencia, habiendo entendido que había indicios para rectificar el domicilio fiscal de un contribuyente, sin esperar a que concluya el procedimiento de rectificación del mismo, comienza a ejercitar las competencias de inspección respecto al contribuyente como si ya se hubiera rectificado el domicilio fiscal y la competencia ya le correspondiera.

La Junta Arbitral resolvió un conflicto interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia con la AEAT en un supuesto en el que ésta, entendiendo que había indicios para rectificar el domicilio fiscal de un contribuyente, sin esperar a que concluyera el procedimiento de rectificación del mismo, comenzó a ejercitar las competencias de inspección

La Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por medio de Resolución 12/2018, de 27 de julio, ha determinado estimar el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia ya que razona lo siguiente:

«Así pues, en el presente caso, resulta que la AEAT, antes incluso de plantear ante la Junta Arbitral el conflicto n.º 34/2012, referente al domicilio fiscal de TG, S.L. desde su constitución, notificó a la entidad tres citaciones formales de inicio de actuaciones inspectoras de carácter general referentes al Impuesto sobre Sociedades de 2007, emplazándole a comparecer ante el actuario. Y no sólo le remitió las notificaciones, sino que al no haber sido atendidas le impuso una sanción de 10.000,00 euros, que luego fue anulada por el TEAR de Madrid, precisamente porque la Administración del Estado no había respetado las normas del Concierto Económico. Y sólo cuando habían transcurrido cuatro meses y diez días desde el inicio de las actuaciones de comprobación, y cuando ya había impuesto una sanción de 10.000,00 euros a TG, S.L. por no atender a las citaciones, y sólo cuando ya había planteado ante la Junta Arbitral un conflicto sobre su domicilio fiscal, la AEAT le notificó la suspensión de las actuaciones en mérito a lo prevenido en el artículo 66 del Concierto Económico. Por ello, es obligado concluir que durante el período comprendido entre el 18 de julio de 2012 y el 28 de noviembre de 2012, la AEAT invadió las competencias de la DFB, realizando actuaciones de comprobación e investigación frente a un obligado tributario respecto del que no era competente. Y frente a ello no puede admitirse la alegación de la AEAT de que en los casos "donde existe una controversia entre Administraciones acerca del domicilio fiscal del contribuyente, que es objeto de conflicto ante la Junta Arbitral, habida cuenta de la regulación y extensión del procedimiento de cambio de domicilio, se podría poner en peligro la realización de actuaciones de comprobación inspectora en momentos cercanos a la prescripción. En este sentido, la actuación de un contribuyente mediante su domiciliación fiscal en uno u otro territorio no debería perjudicar el ejercicio de la acción administrativa de comprobación por parte de la Administración competente. Esto es, la eventual extensión en el tiempo de los procedimientos de cambio de domicilio entre Administraciones no debería servir para facilitar el fraude fiscal, debido a la posible prescripción del derecho a practicar las liquidaciones que resulten procedentes". Ni la excusa, que se manifestaba en la segunda de las citaciones remitidas por la AEAT a TG, S.L., de que cuando inició las actuaciones de comprobación e investigación ya había puesto en conocimiento de la Hacienda Foral de Bizkaia sus reservas respecto de la correcta localización del domicilio fiscal de la entidad en aquel Territorio "con solicitud de reconocimiento de dicho hecho objetivo a los efectos de culminar el procedimiento previsto en esta materia en el artículo 43 del Concierto Económico". No pueden admitirse porque el procedimiento de cambio de domicilio entre Administraciones está expresamente regulado en el artículo 43 del Concierto Económico, y en el artículo 66 en el caso de que se produzca una discrepancia, y en estos artículos no se contempla en ningún supuesto la posibilidad de que antes de completarse el expediente de cambio de domicilio o de resolverse, en su caso, el conflicto en caso de discrepancia, la Administración que no hubiera venido liquidando al obligado tributario pueda realizar ninguna actuación, más allá de la notificación de planteamiento del conflicto, si se plantea, prevista en el artículo 66.2. Por ende, la única actuación de las realizadas por la AEAT frente a TG, S.L. en relación con su Impuesto sobre Sociedades de 2007 ajustada a derecho, fue la notificación del planteamiento del conflicto que realizó en fecha 28 de noviembre de 2012. Y aun así, ésta solo puede admitirse como válida en cuanto tal notificación al amparo del repetido artículo 66.2 del Concierto, pero no en cuanto actuación de comprobación e investigación. Pues, como ya tenemos dicho en la Resolución 11/2018 (Conflicto 42/2012) nos parece cuestionable que la notificación prevista en el artículo 66.2 deba realizarse en forma de una citación para comprobación e investigación al amparo de la normativa del procedimiento inspector. Como manifestamos en esa Resolución, la

redacción del artículo 66.2 del Concierto Económico sugiere más la fórmula de una notificación específica, a la que el propio precepto, con rango de ley, atribuye efectos interruptivos de la prescripción y, en su caso de la caducidad, que la de una formal citación de inicio de actuaciones de comprobación, incluso aunque sea con simultánea suspensión de las mismas.»

Frente a esta resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Administración General del Estado ha interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo al amparo de lo previsto en el artículo 67 del propio Concierto Económico.

En mi opinión, ese recurso debería ser desestimado en la medida en que entiendo que la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco hace un razonamiento impecable en Derecho.

Pretender lo contrario de lo que ha determinado la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en la resolución a la que estamos haciendo referencia entiendo que no tiene respaldo en nuestro ordenamiento jurídico en la medida en que sería contrario a lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución, en el artículo 41.2.b) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, así como a la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo en interpretación de las mencionadas disposiciones normativas, al analizar la que ha establecido también la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en sus once años de existencia efectiva.

La tesis que en origen defendía la Agencia Estatal de Administración Tributaria ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco viene a ser que, una vez de que entiende que existen indicios de que el domicilio fiscal declarado por el obligado tributario no se encuentra correctamente establecido, y pone en marcha las actuaciones que el ordenamiento jurídico le faculta realizar para iniciar un procedimiento de rectificación del domicilio fiscal, si esos indicios apuntan a que el domicilio fiscal no está correctamente determinado, puede proceder directamente a asumir la competencia para realizar actuaciones de comprobación e investigación aun cuando no se hubiera acordado la rectificación del domicilio fiscal.

En el fondo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria pretendía primero que la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y ahora que el Tribunal Supremo dé carta de naturaleza a una vía de hecho, en el fondo, a una desviación de poder, en la medida en que viene a solicitar que convalide una asunción competencial realizada por la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria sin una habilitación normativa para ello.

Y no se debe olvidar, en nuestra opinión, que lo esencial para el ejercicio de una potestad administrativa es la concurrencia previa de la competencia para ejercitarla, máxime en un ámbito tan inmisivo en la esfera de derechos e intereses de un obligado tributario como un procedimiento de comprobación e investigación, con la consecuencia lógica que establece el ordenamiento jurídico para la actuación administrativa por órgano que no tiene la competencia correspondiente de la nulidad de pleno derecho de las correspondientes actuaciones.

Por otro lado, el propio Tribunal Supremo tiene establecido desde antiguo que el análisis de la concurrencia de la competencia para justificar el ejercicio de una actuación administrativa es una cuestión de orden público que debe ser analizada preferentemente, incluso de oficio, haya sido o no suscitada por las partes.

En el presente supuesto, es evidente que la Administración General del Estado ejercitó funciones de comprobación e investigación, más allá de las correspondientes actuaciones de comprobación censal (para las que sí estaba autorizada expresamente por el Concierto Económico) antes de que se hubiera rectificado conforme a Derecho el domicilio fiscal del obligado tributario, y por tanto, cuando la competencia para la realización de las mismas *ex* Concierto Económico correspondía a la Hacienda Foral de Bizkaia, como indubitadamente se admitía por la Agencia Estatal de Administración Tributaria tal y como expone la resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Por lo tanto, es evidente que en el presente supuesto no hay una contradicción sobre los hechos, sino un reconocimiento palmario de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria actuó al realizar un procedimiento de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades del obligado tributario antes de que el órgano encargado de rectificar el

domicilio fiscal del obligado tributario se pronunciara sobre ello, y por tanto, sin competencia para realizarlo porque, en tanto no se modifica conforme a Derecho el domicilio fiscal del obligado tributario, no se modifica tampoco la competencia para la realización de las mismas.

Es el mismo razonamiento que el que se produciría en caso de una norma que va a atribuir una competencia a partir de un momento posterior a un determinado órgano administrativo, puesto que con su argumentación, como eso puede suceder en el futuro, es suficiente para que se asuma una competencia que no se tiene.

Además, la posición que defiende la Administración del Estado viene a establecer, por tanto, una suerte de concurrencia de competencias desde que una Administración tiene indicios de que el domicilio fiscal del contribuyente no está correctamente fijado, hasta que se culmina el procedimiento para su rectificación, donde, como consecuencia de su posición, asumirían competencia las dos Administraciones para realizar las mismas actuaciones, porque no ha decaído la competencia de la primera Administración y la segunda podría asumir por su propia decisión y sin sujetarse a ningún procedimiento para ello, la misma competencia, lo que pugna con el esquema de reparto de competencias entre Administraciones que establecen tanto el Estatuto de Autonomía para el País Vasco como el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que no admiten la concurrencia de competencias inspectoras, en general, en la mayoría de los impuestos, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades, que es el que nos ocupa en el presente supuesto.

El Tribunal Supremo ya ha establecido que el Concierto Económico establece un régimen de competencias exclusivas y excluyentes, y por lo tanto, no cabe esa concurrencia competencial que se deduce de la posición de la Administración del Estado en este conflicto.

Nos parece significativo, en este sentido, el razonamiento realizado por el Tribunal Supremo en la sentencia de su Sala de lo Contencioso-Administrativo 1236/2016, de 31 mayo, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 2541/2015 (ponente, Excmo. Sr. Martín Timón), en otro recurso interpuesto por el Abogado del Estado contra otra Resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en la que el Alto Tribunal razonaba lo siguiente:

«Tiene razón la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco cuando resuelve el conflicto a base de considerar que en un marco de competencias exclusivas y excluyentes solamente puede ser competente para emitir un pronunciamiento vinculante en relación con consultas formuladas, aquella Administración a quien le corresponda la exacción del Impuesto. Otra solución, sobre ser contraria a toda lógica, únicamente puede generar errores en el administrado y conflictos con la Administración que exacciona el impuesto.»

Por otra parte, es cierto que, como denuncia la Diputación Foral de Guipuzkoa, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas resolvió la consulta vinculante V0675-14, con fecha 12 de marzo de 2014 (JT 2014, 817), que puede consultarse en la página de internet del Ministerio de Hacienda, y en la que, de un lado, en relación con el IVA, se reconoce que "la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso planteado en la consulta corresponde a la Diputación Foral de Vizcaya, siendo, igualmente, dicha institución la competente para determinar las cuestiones concretas planteadas por el consultante relativas a la deducibilidad de las cuotas del Impuesto que la comunidad de bienes ha soportado por las obras de reforma, a la procedencia de la aplicación de la regla de prorata y al tipo impositivo aplicable a las obras de reforma referidas", y de otro, y en relación con el IRPF, se señala igualmente que "Con carácter previo, debe señalarse que al tratarse de una comunidad de bienes constituida por cuatro comuneros con domicilio fiscal en territorio común y por otro con residencia habitual en Vizcaya (País Vasco), la parte de la contestación que se emite a continuación únicamente surtirá efectos respecto de los comuneros que tienen su domicilio fiscal en territorio común, no siendo competente este Centro Directivo para emitir contestación respecto de las cuestiones planteadas relativas al comunero con residencia habitual en el País Vasco, debiendo éste último dirigir su consulta a la Administración tributaria foral del Territorio Histórico de Vizcaya (Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica de la Dirección General de Hacienda, tal como establece el artículo 3 del mencionado Decreto Foral 101/2005 (LPV 2005, 284))."

La resolución de consulta de la Dirección General de Tributos, con el criterio que acaba de expresarse, es de

fecha anterior a la concesión del trámite de audiencia por la Junta Arbitral y por supuesto a la resolución de la misma.

Por ello, la interposición del presente recurso contencioso-administrativo, en contra del criterio de la Dirección General de Tributos, manifestado y publicado, insistimos, con anterioridad a la resolución de la Junta Arbitral, solamente se entiende por deberse a una falta de coordinación entre distintos órganos de la Administración del Estado (en el escrito de interposición el Abogado del Estado hace referencia a haberse recibido la notificación de la resolución de Junta Arbitral por la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local).

Por todo lo expuesto, se desestima el recurso contencioso-administrativo.»

Si el Tribunal Supremo establece esta conclusión respecto a la competencia para contestación de consultas tributarias escritas, que no está expresamente contemplada en el Concierto Económico en su individualidad, pero sí en conexión con el resto de competencias de aplicación de los tributos, más lo debe realizar en relación con las competencias para la realización de actuaciones de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre Sociedades, donde el propio Concierto Económico establece una atribución competencial expresa, específica e indubitada que atribuye la inspección del Impuesto sobre Sociedades a la Administración correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario, como en el caso que nos ocupa.

Y, por supuesto, como una competencia exclusiva y excluyente, con lo que es evidente que, si no se ha rectificado conforme a Derecho el domicilio fiscal del obligado tributario, no ha variado la competencia y la Agencia Estatal de Administración Tributaria carecía de competencia en el momento en que realizó las actuaciones de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades respecto del obligado tributario.

Es más, todo el marco competencial del Concierto Económico, incluyendo el artículo 43 y el 66, ponen de manifiesto que el principio que sostiene el Concierto Económico respecto a las competencias en discusión, como lo era la competencia inspectora en este caso, bien cierto que de forma mediata respecto a la determinación del domicilio fiscal, por ser el elemento determinante de la competencia en este caso, es el de mantener el ejercicio de las competencias por parte de la Administración que las viniera realizando hasta la resolución del conflicto, y el consiguiente deber de abstención de la otra de perturbar el ejercicio de la competencia controvertida hasta que esa resolución se produjera.



El principio que sostiene el Concierto Económico es el de mantener el ejercicio de las competencias por parte de la Administración que las viniera realizando hasta la resolución del conflicto

Y en este caso, es evidente que la controversia sobre el domicilio no se había resuelto conforme a Derecho antes del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por otro lado, es evidente que el artículo 43 del Concierto Económico establece un procedimiento concreto, con intervención, en caso de discrepancia, de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en su resolución, para la rectificación del domicilio fiscal del obligado tributario, por lo que una Administración no puede unilateralmente darlo por rectificado sin más que su propia opinión y acciones antes de que esa rectificación sea determinada por el órgano competente para ello y siguiendo el procedimiento establecido al efecto.

Por otro lado, la posición de la Administración General del Estado en este conflicto da a entender que el artículo 66 del Concierto Económico y el deber de abstención de la otra Administración hasta que se resuelva la controversia no se aplican a los conflictos sobre rectificación del domicilio fiscal, lo que, amén de estar completamente huérfanas de cualquier soporte normativo, no resisten el más mínimo juicio lógico y hermenéutico, puesto que el Tribunal Supremo también tiene establecido el principio de que donde la Ley no distingue, no puede hacerlo el operador jurídico que la interprete, y es evidente que en este caso la Ley no distingue, como sí lo hace expresamente, por ejemplo, para establecer que no es necesario el requerimiento de inhibición previo en el caso de los conflictos sobre rectificación del domicilio fiscal del obligado tributario, lo cual en realidad no es una excepción sino la consecuencia lógica del establecimiento de un procedimiento previo específico, como es el regulado en el artículo 43 del Concierto Económico, lo que haría redundante e innecesario el trámite del requerimiento de inhibición.

Pero precisamente sobre el deber de abstención no existe previsión similar, porque tampoco seguiría ningún razonamiento lógico al respecto.

Podía argüirse por la Administración del Estado la posible interferencia de la prescripción en un conflicto como el presente, como si la necesidad de evitar la prescripción del ejercicio de las potestades administrativas correspondientes fuera un título competencial independiente que le permitiera asumir a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias que el Concierto Económico, en evitación de un peligro mayor.

Precisamente el presente argumento no sería el más adecuado porque tanto el Concierto Económico como la normativa general tributaria de ambas Administraciones se preocupan de garantizar el efecto interruptivo de la prescripción en estos supuestos de conflicto, mientras dura el mismo, pero también lo es que un posible defecto legislativo en este punto no permite considerarlo título que justifique la usurpación de competencias que no le atribuye el Concierto Económico a una de las Administraciones.



Tanto el Concierto Económico como la normativa general tributaria de ambas Administraciones se preocupan de garantizar el efecto interruptivo de la prescripción mientras dura el conflicto

En realidad, este tipo de argumentación nos trae a la memoria otras ya utilizadas por la Administración del Estado ante el Tribunal Supremo como las relativas a supuestos enriquecimientos injustos de una de las Administraciones o desequilibrios provocados por las propias reglas de la concertación, y en ese sentido, creemos que es suficiente recordar lo que el Tribunal Supremo ha establecido al respecto, como por ejemplo, en la sentencia de su Sala de lo Contencioso-Administrativo de 7 de diciembre de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo 967/2014 (ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco), en la que decía lo siguiente:

«La Administración General del Estado no discute en la demanda que durante el período comprendido entre el 29 de diciembre de 2004 y el 15 de febrero de 2015 el domicilio fiscal de Ikea Norte, S.L., estuviera en territorio común, en concreto, en San Sebastián los Reyes. No pone, pues, en cuestión los razonamientos y la solución contenida en los fundamentos jurídicos 5º a 9º de la resolución que combate.

Su discrepancia se limita a la conclusión de que la competencia para devolver el impuesto sobre el valor añadido soportado durante el ejercicio 2004 corresponde a la Administración tributaria de su domicilio, esto es, a la del Estado, pues, según afirma, con ello se produce un enriquecimiento injusto en favor de la Hacienda Foral, incentivándose operaciones abusivas como es, a su juicio, la realizada por Ikea Norte, S.L., al instalarse inicialmente en Madrid (durante tres días a lo largo de 2004) para trasladarse poco después al territorio vizcaíno.

Con este planteamiento su pretensión impugnatoria no puede prosperar.

Ikea Norte, S.L., durante el ejercicio 2004 no realizó operaciones propias de su giro empresarial, pues el inicio de sus actividades se produjo el 1 de marzo de 2005; en otras palabras, durante ese período tuvo un volumen de operaciones nulo. Pues bien, con arreglo al artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de siete millones de euros tributarán en todo caso, cualquiera que sea el lugar en el que efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente, cuando esté situado en el País Vasco.

Siendo así, resulta evidente que en este caso la Administración competente era la del Estado, competencia que alcanza no sólo a la potestad para recaudar, sino al deber de devolver las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales [artículos 111.3, en relación con el 115, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), y de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre (LPV 1994, 559 y LPV 1995, 65), del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial de Bizkaia de 14 de diciembre)]. Si en el ínterin (entre la repercusión de la cuota correspondiente al impuesto devengado y la fecha en que se ejercita el derecho a la devolución) se ha producido un cambio de domicilio fiscal, trasladándolo desde

el territorio común al foral, o viceversa, conforme a nuestra jurisprudencia [sentencias de 10 de junio de 2010 (recurso 378/09, FJ 3º; ES:TS:2010:4013); 17 de junio de 2010 (recurso 529/09, FJ 3º; ES:TS:2010:4101); y 30 de marzo de 2011 (recurso 538/09, FJ 3º; ES:TS :2011:1904)], la Administración competente para la devolución es la que lo era para la exacción cuando el impuesto se generó. No entenderlo así supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concierto Económico, pues se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

Frente a ello, nada valen los alegatos de la Administración del Estado:

1º) El hecho de que en relación con el impuesto sobre el valor añadido devengado antes del inicio de la actividad la competencia corresponda a la Administración del Estado, con la consiguiente devolución del mismo, y respecto del generado con posterioridad a ese momento, sea de la Hacienda Foral, no produce el enriquecimiento injusto que se denuncia en la demanda:

a) Para empezar, la cuota repercutida por Ikea Ibérica, S.A., a Ikea Norte, S.L., y que esta última le abonó, constituye impuesto sobre el valor añadido devengado por la primera, con domicilio en territorio común, lo que permite presumir a los efectos que aquí importan que fue ingresada en las arcas del Estado, y de ningún modo su posterior devolución puede empobrecerle indebidamente, porque, como seguidamente se expondrá, la devolución de las cuotas anteriores al inicio de la actividad es una exigencia inherente al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

b) Tal y como acertadamente razona la Junta Arbitral, no se da la vinculación que pretende la demanda entre la deducción de las cuotas "pre-actividad" soportadas y las devengadas una vez iniciada la misma como consecuencia de la realización habitual de las operaciones del giro empresarial de la compañía. La disciplina de aquellas primeras está sometida al régimen común (los artículos 111.3 de la Ley 37/1992 y de la Norma Foral 7/1994, se remiten al respectivo artículo 115, que contempla los supuestos generales de devolución). La tesis de la demanda desconoce que la devolución del impuesto soportado antes del inicio de las operaciones es, como hemos apuntado, una exigencia estructural del sistema común de este tributo indirecto, para garantizar el principio de neutralidad que lo preside, que exige que los primeros gastos de inversión realizados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas [sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, ap. 23; EU:C:1985:74), 29 de febrero de 1996 (TJCE 1996, 33), INZO (C-110/94, ap. 16; EU:C:1996:67) y 21 de marzo de 2000 (TJCE 2000, 47), Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/09, ap. 45; EU:C:2000:145)]. Por lo tanto, en el sistema de Concierto con el País Vasco corresponde la devolución a la Administración competente en virtud de la regulación aplicable, con independencia de las consecuencias que la distribución del poder tributario en el territorio español provoque en una de ellas.

2º) Desde la perspectiva que ahora analizamos y de la distribución de ese poder tributario carece de toda relevancia (por no decir que resulta de todo punto impertinente) hablar de una supuesta operación abusiva en la elección inicial del domicilio fiscal en el territorio común, para después trasladarlo al foral. No se alcanza a comprender cuál sea la ventaja o elusión fiscal que Ikea Norte, S.L., haya obtenido por ello (su carga tributaria frente al fisco, sea cual fuere éste, no se ha alterado), ni tampoco las razones por las que habría de beneficiar a una Administración tributaria (la vizcaína) frente a otra (la del Estado). En el entorno de la distribución del poder tributario entre el Estado y los Territorios Históricos no resulta parámetro de enjuiciamiento adecuado analizar qué Administración resulta beneficiada por ese reparto ante una operación concreta y cuál perjudicada. El Concierto, como todo pacto, constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones, que buscan el equilibrio global, pese a que en una situación particular no se alcance.

Por todo lo anterior la demanda debe ser desestimada.»

Por último, creo que no hay que dejar de mencionar otro de los principios que la posición de la Administración General del

Estado estaría conculcando en este asunto, cual es el de la presunción de validez y certeza del domicilio declarado por los obligados tributarios hasta el momento en el que el mismo se haya rectificado conforme a Derecho.

Por ejemplo, la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en su Resolución 7/2016, de 4 de mayo, la cual ha adquirido firmeza por no haber si recurrida por ninguna de las partes, incluida la Administración General del Estado, razonaba lo siguiente:

«En el ámbito del Concierto Económico, pues, las Administraciones tributarias no están condicionadas en el ejercicio de sus competencias a la comunicación que el sujeto pasivo haga de su domicilio fiscal o del cambio del mismo. El domicilio fiscal es el que es desde el momento en que se producen las circunstancias fácticas que lo determinan, y deja de serlo a partir de que tales circunstancias se producen en otro lugar; y es la concurrencia de tales circunstancias la que determina el momento del comienzo o del cese de la competencia para la exacción de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal como punto de conexión para la atribución o distribución de competencias.

Ahora bien, en el terreno probatorio, en virtud de la presunción legal de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las declaraciones tributarias (entre ellas, la declaración censal del domicilio fiscal), las Administraciones deberán dar por cierto y estar al domicilio fiscal declarado, pero nada impide que si dudan de su realidad y efectividad, o si consideran que concurre el supuesto de hecho constitutivo de un cambio de domicilio fiscal no existiendo la comunicación preceptiva del obligado tributario, puedan iniciar las actuaciones de comprobación que correspondan para rectificar el domicilio fiscal y/o modificar (anticipándolo o difiriéndolo) el momento del cambio de domicilio. De modo que, como sostiene con razón la Administración del Estado, sólo destruyendo la presunción de certeza de la declaración podrá desvirtuarse la eficacia del domicilio fiscal declarado, aportando la prueba en contrario a través de los procedimientos y formas legalmente establecidos.»

Por lo tanto, la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es clara al determinar que mientras no se destruya la presunción de certeza del domicilio fiscal por el procedimiento jurídicamente establecido para ello, las Administraciones tienen obligación de aplicarlo en todos sus extremos, sin perjuicio de que una eventual posterior resolución del conflicto con rectificación del domicilio fiscal del obligado tributaria produzca una modificación coherente de la extensión del ámbito de competencias de cada cual.

Es evidente que la cuestión está ahora pendiente de lo que la Sala Tercera del Tribunal Supremo determine en el recurso que ha interpuesto la Administración General del Estado contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y por lo tanto, habrá que esperar a la sentencia que se dicte para conocer cómo entiende finalmente el Alto Tribunal que debe resolverse esta controversia, pero también lo es que, con los argumentos que hemos expuesto en las páginas precedentes, no encontramos ningún elemento determinante que pudiera servir para cuestionar lo concluido por la Junta Arbitral en su Resolución.