

Desde que la Junta Arbitral prevista en el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco comenzó su andadura, allá por el año 2008, ha pasado ya un cierto tiempo que ha servido para poner de manifiesto la existencia de ciertas cuestiones faltas de claridad y pendientes de resolver en lo que afecta al procedimiento a seguir frente a la misma.

Dicho procedimiento se encuentra regulado en el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral, que, tal y como dispone en su artículo 1, dedica sus 19 artículos al "...desarrollo de las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3.ª del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo."

Las presentes notas se van a centrar en el análisis de algunos aspectos que en la práctica vienen resultando conflictivos en relación con la aplicación de dos de los artículos de dicho Reglamento, en concreto, en relación con sus artículos 15 y 18.

I.- PLANTEAMIENTO DE CONFLICTO ANTE LA JUNTA ARBITRAL – EFECTOS.- PARALIZACIÓN DE ACTUACIONES.- INTERRUPTON DE LA PRESCRIPCIÓN – ALCANCE.

Dispone el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral que:

"Artículo 15. Notificación del planteamiento del conflicto y efectos.

1. La Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en re-

lación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste.

Asimismo, las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos de la caducidad, en su caso.

En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, la Junta Arbitral notificará el planteamiento automático del conflicto tanto a los interesados como a las Administraciones afectadas.

2. Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometidos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral. "

1.1.- Supuestos conflictivos.

Si bien la lectura del precepto transcrito no resulta dificultosa en una primera aproximación, de suerte que parecen quedar claros tanto los efectos que derivan del planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral como las actuaciones que a partir de dicho momento van a poder o no van poder llevar a cabo las Administraciones afectadas por el mismo, lo cierto es que en la práctica administrativa se producen supuestos que generan grandes dudas al respecto.

Bastan dos ejemplos ilustrativos de la problemática que puede plantearse:

- Pensemos, en primer lugar, en un supuesto en el que por parte de un obligado tributario se

(*) Técnico de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

presenta ante la Diputación Foral de Gipuzkoa una declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido con resultado a devolver, considerando dicha Diputación Foral que es incompetente para efectuar dicha devolución, entendiendo competente al efecto a otra Administración, a la Administración del Estado, por ejemplo. En caso de que la Diputación Foral de Gipuzkoa termine planteando un conflicto de competencias ante la Junta Arbitral ¿lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral implica que la Diputación Foral de Gipuzkoa no puede efectuar la devolución solicitada por el obligado tributario? ¿Quién debe efectuar entonces la referida devolución? ¿Debe el obligado tributario esperar a que se resuelva el conflicto para obtener la devolución?. Téngase en cuenta que el planteamiento de conflicto por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa puede fundamentarse en consideraciones jurídicas de diversa índole, tales como la denegación de deducción de determinado IVA soportado por considerar que corresponde a una operación no sujeta a IVA, habiendo sido el IVA repercutido ingresado en la Administración del Estado o la cuestión ya resuelta de la "mochila del IVA" en supuestos de fusiones, absorciones o cambios de domicilio fiscal de una entidad de un territorio a otro.

- Pensemos, en segundo lugar, en un supuesto de presentación e ingreso por parte de un obligado tributario de una declaración-liquidación de retenciones por rendimientos de trabajo ante la Administración del Estado, considerando la Diputación Foral de Gipuzkoa que dicha declaración-liquidación debía haberse presentado e ingresado en Gipuzkoa por corresponder a trabajos prestados en Gipuzkoa. Siendo así, la Diputación Foral de Gipuzkoa gira y notifica al obligado tributario la correspondiente liquidación provisional y simultáneamente requiere de inhibición a la Administración del Estado en lo que afecta a la competencia para la exacción, solicitando la transferencia del importe incorrectamente ingresado en la misma. Supongamos que la respuesta de la Administración

del Estado al requerimiento de inhibición planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa sea negativa y, en consecuencia, se plantee un conflicto al respecto ante la Junta Arbitral. En tal caso, surgen interrogantes tales como los siguientes:

- ¿Ante que Administración debe presentar el obligado tributario las posteriores declaraciones-liquidaciones de retenciones si el lugar de prestación del trabajo y, por tanto, el punto de conexión aplicable al efecto no varía?
- En caso de que en posteriores períodos se sigan presentando por parte del obligado tributario las declaraciones-liquidaciones de retenciones ante la Administración del Estado, ¿podría girar nuevas liquidaciones la Diputación Foral de Gipuzkoa al obligado tributario o hay que considerar que la paralización de actuaciones afecta también a las mismas?
- ¿El planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral en relación con la primera declaración-liquidación interrumpe también la prescripción del derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a determinar la deuda tributaria en relación con las posteriores?

1.2.- Normativa aplicable.

Además del artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral, antes referido, otras disposiciones normativas a tener en cuenta en el tema analizado son las siguientes:

- Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo). Con arreglo a su artículo 66, apartados Dos y Tres:

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

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.

Tres. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral."

- Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa:

"Artículo 65. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."

"Artículo 67. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 65 de esta Norma Foral se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones

o recursos, por el planteamiento de un conflicto en la Junta Arbitral, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

(...)

8. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento en que se reciba la notificación del acuerdo adoptado por la misma.

(...)"

- Como referencia normativa, si bien carente de aplicación en los conflictos ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, cabe también traer a colación lo previsto en el artículo 23.7 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, con arreglo al cual:

" 7. 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."

1.3.- Doctrina administrativa y jurisprudencial a tener en cuenta.

No son muchos los pronunciamientos judiciales y administrativos existentes sobre materia analizada. Ello no obstante, la labor recopilatoria al efecto realizada, nos permite hacer mención a los siguientes:

- Sentencia de 31 Mar. 2014. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª.

Señala el Alto Tribunal en la misma que:

“... no podemos compartir la decisión de la Sala de instancia ni las razones que la sustentan, y ello sin necesidad de entrar a valorar la razonabilidad del plazo de seis meses que recogen los artículos 115.3 de la Ley 37/1992) y de la Norma Foral 7/1994 para la gestión de la devolución, dado que la sociedad recurrente no lo discute frontalmente y que resulta innecesario para la resolución del presente litigio, vistos los términos en que formuló su pretensión. Efectivamente «Equifasa» admite que los intereses moratorios a cargo de la Administración se computen a partir de su expiración.

Dicho lo anterior, a juicio de esta Sala, rebasa los parámetros que derivan de esa jurisprudencia añadir a aquel lapso temporal - que en rigor podría ser incluso excesivo conforme a la misma- el tiempo perdido por las dudas, derivadas del reparto constitucional de competencias tributarias en el sistema jurídico doméstico, sobre cuál era la Administración competente para recibir la autoliquidación del impuesto sobre el valor añadido en la que se solicitaba la devolución y proceder a su realización. No se puede cargar al sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido con las consecuencias financieras desfavorables del debate jurídico sobre la Administración obligada a la devolución del impuesto soportado en exceso sobre el devengado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria o la Hacienda Foral vizcaína, aunque fuera él quien lo suscitara.

Si así se hiciera, se estaría desconociendo que la exigencia de intereses en la devolución del impuesto sobre el valor añadido no quiere retribuir el comportamiento moroso de la Administración, sino compensar al sujeto pasivo por la indisponibilidad temporal de las sumas correspondientes, lo que hace irrelevante que el retraso no haya sido causado por la Administración tributaria que a la postre era competente para recibir la autoliquidación con resultado a devolver y, en su caso, satisfacer la devolución solicitada.

No se debe olvidar que el pago de intereses en estos supuestos de devolución del exceso de las cuotas soportadas deducibles sobre las devengadas constituye una herramienta al servicio de la neutralidad que debe presidir el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, olvido en el que incide la solución patrocinada por la sentencia impugnada, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo las consecuencias financieras de un retraso causado por el debate en la determinación de la Administración obligada al reintegro, enervando así la efectividad de tal principio nuclear en este impuesto armonizado, cuyo rígido y exacto cumplimiento exigiría que los intereses se liquidaran a partir del momento en el que surge el excedente, esto es, desde que nace el derecho a la deducción [en el momento en que es exigible el impuesto deducible (artículos 167, en relación con los 62 y 63, de la Directiva 2006/112 , y 17.1, en relación con el 10, de la Sexta Directiva)], y que si admite la existencia de un "período de carencia", sin coste para la Administración tributaria, únicamente es porque aparece como una razonable consecuencia de la disciplina por los Estados miembros de los procedimientos necesarios para poder comprobar su procedencia en derecho y, en su caso, efectuar la devolución del mismo.”

- Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas Conflicto: 2/1999

En la resolución de dicho conflicto, dicho órgano arbitral viene a indicar que:

“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: este 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 a la LOFCA sólo Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas 13 deja a salvo las competencias revisoras, las cuales no se extinguen por el hecho de haber concluido el procedimiento: es decir, la Administración competente (la estatal) 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 produzcan 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 de revisor puede tener lugar de oficio o a instancia del interesado, tal como establece el art. 153.2 de la LGT."

- Resolución de 13 de enero de 2012. Conflicto 33/2010 de la Junta Arbitral del Convenio Económico

Señala en este caso la referida Junta Arbitral que:

"III.3. Admisibilidad de los documentos presentados por la Comunidad Foral de Navarra con su escrito de alegaciones

12º También debe ser previo el pronunciamiento acerca de la cuestión suscitada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación

con la admisibilidad de los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra junto con su escrito de alegaciones que tuvo entrada en nuestro registro el día (...) septiembre 2010.

Se trata, en concreto, de una diligencia formalizada por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Tributaria de Navarra, el (...) septiembre 2010, en el domicilio de calle (III) de Pamplona; un escrito presentado por los contribuyentes afectados por el expediente y doña (...) en la Hacienda Tributaria de Navarra, el (...) septiembre 2010, en el que efectúan algunas manifestaciones relacionadas con la diligencia citada; y, en fin, un informe sobre el cambio de domicilio fiscal solicitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

13º Considera la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, a partir de la fecha de notificación del planteamiento del conflicto a la Hacienda Tributaria de Navarra, esta última debió de abstenerse de realizar cualquier tipo de actuación, por lo que son ilegales las pruebas documentales constituidas después de esa fecha y aportadas con su escrito de alegaciones.

Se basa, para afirmarlo así, en el artículo 16.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, que dispone que "la Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de este".

Afirma asimismo, que de ser admitida dicha información por la Junta Arbitral se estaría haciendo de peor condición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por haber cesado en sus actuaciones de investigación relacionadas con el objeto del conflicto desde el mismo momento en el que aquél fue interpuesto y notificado tanto a la Hacienda Tributaria de Navarra como a los obligados tributarios.

14º Esta Junta Arbitral no puede compartir la posición ni los argumentos esgrimidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su in-

interpretación estricta y rígida del artículo 16.1 del Reglamento de la Junta Arbitral. Este precepto, en efecto, ordena a las administraciones en conflicto abstenerse de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto y ha de entenderse en el sentido de que prohíbe continuar las actuaciones administrativas de aplicación de tributos, es decir de gestión, inspección o recaudación tributaria cuya práctica haya dado lugar al planteamiento del conflicto.

Para interpretar correctamente el precepto reglamentario no hay que olvidar que trae causa del artículo 51.4 del Convenio Económico, y es en el contexto de este artículo en el que debe encajarse la previsión del artículo 16.1 del Reglamento: "Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo cual determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior relativa dicho conflicto".

Existe una clara conexión, en este precepto legal, entre la interrupción de la prescripción y la abstención de actuaciones ulteriores, y ello permite establecer una diferenciación entre, por un lado, conflictos relativos al ejercicio de concretas competencias sobre determinado tributo, los cuales tienen su origen o dimanar de expedientes de aplicación de tributos (de gestión, inspección o recaudación) que alguna Administración tributaria distinta de la que está actuando considera invasivos de sus propias competencias, o de expedientes en los que dos administraciones rechazan la competencia de aplicación de un tributo por considerar que corresponde a la otra; y, por otro lado, conflictos abstractos sobre el domicilio fiscal, no vinculados a una actuación específica de gestión y aplicación de un determinado tributo.

En los que llamamos conflictos concretos, al igual que ocurre en otros sectores del ordenamiento jurídico que contienen disposiciones tendentes a establecer los cauces de resolución de conflictos de competencia, las normas que rigen el procedimiento a seguir ante esta Junta Arbitral exigen que la Administración que se considere

competente requiera de inhibición a la que estime incompetente y que, en caso de existir discrepancia entre ambas, se suscite formalmente el conflicto ante la Junta Arbitral.

La consecuencia lógica del requerimiento de inhibición es que ambas Administraciones han de abstenerse de realizar nuevas actuaciones en el expediente de aplicación de tributos que ha originado el conflicto y, por consiguiente, este hecho debe ponerse en conocimiento de los interesados y se produce la interrupción de la prescripción. Al mismo tiempo, el artículo 51 del Convenio Económico establece que "hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometidos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral."

Estas normas pretenden impedir que la paralización de actuaciones pueda tener como consecuencia la prescripción de las concretas obligaciones tributarias afectadas así como evitar que los contribuyentes no puedan cumplir con sus deberes fiscales ante alguna de las Administraciones o éstas, exigirles su cumplimiento. Todas ellas tiene sentido en lo que hemos llamado conflictos concretos de competencia.

Ahora bien, cuando se trata de conflictos abstractos relativos al solo cambio de domicilio de un contribuyente la cuestión es, en principio, ajena a un procedimiento de aplicación de un tributo determinado. Para estos conflictos las normas aplicables han fijado un cauce específico en el artículo 43.5 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que ordena:

"5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el

cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos....

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico."

Y, en consonancia con este mandato, el propio artículo 14 del Reglamento de esta Junta, en su primer apartado y a continuación de los anteriores, dice:

"En los casos a que se refiere el apartado 5 del artículo 43 del Convenio Económico, transcurrido el plazo de dos meses a que dicho apartado se refiere sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto."

Esta especialidad procedimental, consistente en suprimir el requerimiento de inhibición, tiene un lógico fundamento en la naturaleza de estos conflictos –los referentes al cambio de domicilio– en los que no existen obligaciones tributarias respecto de cuya competencia se haya suscitado un conflicto que puedan verse afectadas por el planteamiento del mismo ante la Junta Arbitral. Es decir, en tales casos no hay concretas obligaciones tributarias que puedan prescribir por inactividad de la Administración o que hayan de cumplirse ante alguna de las Administraciones en conflicto que, a su vez, debiera abstenerse de cualquier actuación al respecto (v.g. efectuar comprobaciones sobre estas obligaciones, dictar liquidaciones, efectuar cobros, etc.).

Una interpretación meramente literal del precepto invocado (artículo 16 del Reglamento), desconectada del artículo 51 del Convenio Económico, podría conducir a la conclusión defen-

didada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria porque, en un caso como el actual, el "asunto objeto de conflicto" (esta es la terminología reglamentaria) no es otro que la averiguación del domicilio, ya que no está en juego la aplicación de un tributo concreto sino todos aquellos en los que la distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se basa en el domicilio fiscal del obligado tributario. En otras palabras, el "asunto objeto de conflicto" es el domicilio mismo y no un expediente de aplicación de un tributo determinado.

En los conflictos concretos de competencia se puede distinguir entre el objeto, en sentido técnico, del conflicto, que no es otro que la determinación de la Administración competente para gestionar el tributo; y lo que el Reglamento denomina "asunto objeto de conflicto", que no puede ser otro que el procedimiento de aplicación del tributo que, supuestamente, ha invadido competencias ajenas. Si no lo entendiésemos así llegaríamos a la absurda conclusión de que la Administración contra la que se dirige el conflicto se encontraría indefensa frente a las pruebas preconstituidas por la Administración que lo propone, al no poder realizar averiguaciones y aportarlas como prueba frente a los hechos alegados de contrario.

Esta distinción, que no procede en los conflictos sobre el domicilio fiscal, es la que justifica el precepto que ordena paralizar las actuaciones. En conclusión, hemos de entender que la norma no es aplicable en nuestro caso y los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra deben ser admitidos y tomados en consideración para resolver el conflicto, como podrían haberlo sido cualesquiera otros aportados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria."

- Resolución de 27 de septiembre de 2011. Conflicto 3/2009 de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Según indica la Junta Arbitral en la misma:

"...Cuestión distinta ...es si la Diputación Foral de Gipuzkoa podía o no practicar la devolución

con el carácter provisional con que lo hizo, anticipándose a la resolución de la Junta Arbitral. Esta cuestión va unida, a su vez, a la de la calificación del pago hecho al contribuyente. La verdadera naturaleza de dicho pago no es la de devolución del IVA, que no podría hacerse más que en ejercicio de las competencias de gestión del impuesto rechazadas por la Administración que lo efectuó. Dicha naturaleza es semejante a la de una subvención o ayuda; pero precisarla con rigor, y con ella su régimen jurídico, es una cuestión en la que obviamente no incumbe entrar a esta Junta Arbitral, que habría de resolverse a la luz de la normativa presupuestaria y de gasto público de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

...Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16.5.e) RJACE, la resolución del conflicto debe comprender "la fórmula de ejecución de la resolución". La Junta Arbitral considera que por imperativo de este precepto sus resoluciones no deben limitarse a un pronunciamiento abstracto sobre la cuestión central del conflicto, sino que deben determinar las transferencias financieras que, en su caso, se deriven directamente de la decisión sobre dicha cuestión. Las "rectificaciones y compensaciones tributarias" a las que alude el artículo 15.2 RJACE, para el caso de que la Junta Arbitral niegue finalmente la competencia de la Administración tributaria que la hubiese venido ejerciendo son sólo un caso particular de las compensaciones financieras antes mencionadas. Este precepto no es aplicable en el presente caso."

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 10 Abr. 2015, Rec. 473/2014.

A juicio de dicho órgano judicial:

"La controversia de autos surge al no reconocer el TEARA el derecho de la recurrente a la devolución del IVA solicitado, y, como resulta del cuerpo de la Resolución, entendió suspendida la misma en tanto la Junta Arbitral resuelva sobre el domicilio de la recurrente.

(...)

El recurrente sostiene que no es posible acordar la suspensión de la devolución solicitada como consecuencia del planteamiento del conflicto de competencias, ya que ello es contrario a los artículos 15.2 del Real Decreto 1760/2007 (...) mientras la demandada sostiene, que la suspensión ha de acordarse por aplicación de los artículos 127 de la Ley 58/2003 y 103 f del Real Decreto 1065/2007

(...)

La cuestión que debemos resolver es estrictamente jurídica.

No se cuestiona ni plantea dudas la competencia de cada Administración para comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete.

Ahora bien, respecto del efecto de un conflicto planteado de competencias, hemos de recordar que a) en tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias, y b) el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impedirá la continuación de los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio o a instancia del interesado que se estuviesen tramitando. Estos pronunciamientos Reglamentarios, antes transcritos, llevan a concluir que el planteamiento de un conflicto de competencia, no suspende el procedimiento, al menos de forma automática. Hemos de considerar además, que el mantenimiento de la competencia que se venía ejerciendo se contempla en una norma especial, y por tanto de aplicación preferente a las generales.

Ahora bien, es innegable que el artículo 103 f) Real Decreto 1065/2007, contempla como causa de suspensión de un procedimiento inspector, el planteamiento de un conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales.

La conciliación de las distintas regulaciones, solo puede llevar a una conclusión: el planteamiento del conflicto se considerará interrupción justificada del procedimiento de comprobación e inspección a efecto de los plazos máximos establecidos, por las dilaciones ocasionadas por la resolución de aquel, pero, si la Administración actuante no acuerda tal suspensión, mantiene su competencia, con independencia de las rectificaciones y compensaciones que procedan entre Administraciones una vez resuelto el conflicto de competencia; y ello es más evidente aún si consideramos que el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impedirá la continuación de los procedimientos de aplicación de los tributos.

(...)

La conclusión de todo lo razonado no puede ser otra que: a) No existe una previsión de suspensión automática de procedimientos tributarios por el planteamiento de un conflicto de competencias, b) la administración actuante mantiene la competencia hasta su resolución, c) existirán las correspondientes compensaciones entre administraciones una vez resuelto el conflicto, d) la devolución del IVA solicitado sólo puede evitarse mediante la correspondiente liquidación provisional, de no existir ésta o cuando sea anulada, la devolución es automática sin perjuicio de ulteriores actuaciones de inspección o comprobación, y e) la recuperación de cuotas soportadas en concepto de IVA se articula como derecho en las Directivas europeas como consecuencia de la neutralidad del impuesto y perjudicado por requisitos formales impuestos por la legislación estatal, lo que impone una interpretación favorable a la efectividad del impuesto.

Debemos afirmar que es contrario a Derecho acordar la suspensión automática de una devolución de IVA como consecuencia del planteamiento de un conflicto de competencias por razón del domicilio."

- Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia núm. 49/2016 de 17 febrero.

Entiende en este caso el TSJ del País Vasco que:

"La tramitación del expediente para la rectificación, en su caso, del domicilio del contribuyente no suspende sus relaciones con la Administración tributaria que corresponde al domicilio conocido, con lo cual a todos los efectos (ingresos y pagos) debe atenderse a dicho punto de conexión sin perjuicio del resultado del expediente de comprobación y de sus efectos ex tunc. De no ser así, y por lo que hace al caso, la gestión del IVA quedaría en suspenso a todos los efectos (autoliquidaciones, ingresos, comprobaciones, devoluciones, etc.) y no solo a los que la Administración, a su albur, considerase pertinentes.

La demanda confunde el ámbito de relaciones de la Hacienda con el contribuyente que atiende, a todos los efectos, al domicilio fiscal establecido en la fecha de cumplimiento de las obligaciones y/o de ejercicio de los derechos, con el ámbito de relaciones entre las Administraciones tributarias concernidas por la rectificación de aquel domicilio, en el que se producirán las compensaciones o transferencias debidas a resultas de la rectificación retroactiva de aquel elemento determinante de la relación tributaria con una determinada Hacienda.

Así es que la pendencia del procedimiento de comprobación del domicilio no puede perjudicar (ni beneficiar) al recurrente sino que en ese "interin" el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones ha de producirse en el ámbito de la Administración tributaria que corresponda a su domicilio "actual".

Y no es ya que a la fecha del hecho imponible aún no se hubiere resuelto el expediente de comprobación del domicilio fiscal de la recurrente, sino que a la fecha de la presentación de la autoliquidación (30-01-2006) y a la fecha en que transcurrió el plazo de seis meses en que la demandada debió acordar la devolución solicitada mediante la correspondiente liquidación (artículo 115-3 del Decreto Foral 102/1992) aún no se había acordado la rectificación del domicilio fiscal de la recurrente, con lo cual en esas

fechas sus relaciones tributarias estaban regidas por su domicilio fiscal en el territorio de la Administración demandada.

En conclusión, la Hacienda Foral no podía diferir el pago de los intereses de demora a la resolución del expediente de rectificación del domicilio fiscal del acreedor de la devolución, sin desconocer "arbitrariamente" la vigencia del domicilio de la recurrente en Gipuzkoa, y a salvo los efectos entre Administraciones tributarias de la resolución de aquel expediente. Porque una cosa es que los efectos de dicha resolución se produzcan, como fue el caso, *ex tunc* y otra bien distinta que tales efectos se produzcan anticipadamente o en función de la eventual rectificación del domicilio fiscal.

La demandada, en fin, debió resolver la solicitud de devolución del IVA-2006 (y así lo hizo respecto al importe de ese concepto) en función del domicilio fiscal de la recurrente en las fechas de referencia y no en función o a expensas del resultado del expediente de rectificación."

1.4.-Conclusión.

La lectura de la jurisprudencia y doctrina arriba citada no arroja excesiva luz en el asunto analizado.

En efecto, es cierto que alguna de las referidas sentencias y resoluciones es taxativa respecto de ciertos aspectos tales como que:

- El obligado tributario no tiene por qué sufrir las consecuencias de los debates competenciales entre Administraciones, o que
- En los supuestos de conflictos relativos a cambios de domicilio, en tanto no se resuelve el conflicto, el obligado tributario debe ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones ante la Administración tributaria que corresponda a su domicilio "actual conocido", sin perjuicio de las compensaciones que con posterioridad, en su caso, proceden una vez se determine el domicilio "correcto".

Pero, sin embargo, existen cuestiones sobre las que no se aprecia una línea clara de pronunciamiento y que, por tanto, pueden llevar (y en la práctica lo están haciendo) a que las Administraciones tributarias, guiadas por principios tales como el de seguridad jurídica y el de protección del interés público, realicen actuaciones que perjudiquen a los obligados tributarios, tales como la demora en la realización de devoluciones derivadas de la normativa del tributo, o la práctica de liquidaciones provisionales tendentes a interrumpir la prescripción, en aquellos casos en los que existe la mínima duda de que de no hacerlo pueda resultar perjudicada la Hacienda Pública.

II.- EJECUCION DE LAS RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL.

Dispone el Reglamento de la Junta Arbitral en su artículo 18 que:

"Artículo 18. Notificación y ejecución de las resoluciones.

El Secretario de la Junta Arbitral notificará la correspondiente resolución a las distintas Administraciones tributarias en conflicto o, eventualmente, a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como a los afectados por aquella, debiendo proceder las Administraciones a su ejecución en los términos previstos en la propia resolución. "

La lectura del precepto transcrito plantea la duda, no resuelta por el mismo, de cual debe ser el cauce que debe seguir la Administración a la que ha favorecido la Resolución dictada por la Junta Arbitral en un determinado conflicto en caso de que la otra Administración no de cumplimiento a lo en ella referido

Si, a nivel comparativo con lo previsto en el Reglamento de la Junta Arbitral, acudimos a lo previsto al respecto en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), encontramos que su artículo 104, inserto en el Capítulo IV de su Título IV relativo a la ejecución de sentencias, preceptúa lo siguiente:

“Artículo 104

1. Luego que sea firme una sentencia, el Secretario judicial lo comunicará en el plazo de diez días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, recibida la comunicación, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél.

2. Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1.c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa.

3. Atendiendo a la naturaleza de lo reclamado y a la efectividad de la sentencia, ésta podrá fijar un plazo inferior para el cumplimiento, cuando lo dispuesto en el apartado anterior lo haga ineficaz o cause grave perjuicio. ”

No existe nada similar a lo dispuesto en dicho precepto en el Reglamento de la Junta Arbitral que, como puede apreciarse, no atribuye a dicho órgano ninguna facultad para imponer una ejecución forzosa de sus Resoluciones, carencia que parece que iría unida a su naturaleza arbitral.

Las competencias de la Junta Arbitral serían así únicamente de carácter declarativo y no ejecutivo.

Y ello es precisamente lo que vino a corroborar la Junta Arbitral del Concierto Económico con ocasión del planteamiento ante la misma por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa de un incidente de ejecución ante la falta de cumplimiento, a juicio de dicha Administración, por parte de la Agencia Estatal de Administración tributaria de la Resolución R8/12, de 2-7 (expediente 16/09).

En el acuerdo dictado en la resolución de dicho incidente, vino a señalar la Junta Arbitral que:

“...en la efectiva ejecución de una decisión o resolución firme de la Junta Arbitral, junto al natural interés de la Administración a cuyo favor dirimió el conflicto y, en su caso, de los particulares interesados, existe también un evidente interés jurídico conectado al buen funcionamiento del Concierto Económico y que afecta, por lo tanto, a todas las Administraciones responsables del mismo; y que además resulta estrechamente conectado a las exigencias de la buena fe y de la lealtad institucional.

Ordena, por ello, el artículo 18 RJACE que las Administraciones deben proceder a la ejecución de las resoluciones de la Junta “en los términos previstos en la propia resolución”; pero, respecto de tales resoluciones no existe más previsión que la de que “sean únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo (artículo 67 del Concierto Económico y artículo 19 del RJACE). Resulta patente, pues, que el Concierto Económico no ha previsto ninguna competencia de la Junta Arbitral para “hacer ejecutar” lo por ella resuelto con carácter firme, ni tampoco ningún cauce procedimental para plantearle incidente de ejecución.

Dicho en otros términos, la normativa reguladora de la Junta Arbitral confía la ejecución de sus resoluciones a las distintas Administraciones en conflicto y en los términos previstos en la propia resolución sin que proceda plantear frente a ellas incidente de ejecución ni tampoco replantear nuevamente el conflicto a raíz de las discrepancias surgidas entre las Administraciones con motivo de la ejecución o cumplimiento de la resolución arbitral...”

Notificado dicho Acuerdo, considerando la Diputación Foral de Gipuzkoa que la Administración del Estado persistía en su negativa a efectuar lo ordenado por la Junta Arbitral, con el objetivo de salir al paso de dicha situación y de buscar una vía para evitar que de otro modo las resoluciones de la Junta Arbitral puedan quedar en “papel mojado”, procedió a requerir formalmente a la AEAT el cumplimiento de la referida resolución.

Así, tras recibir de forma expresa la negativa de la Administración del Estado de dar cumplimiento a lo requerido, interpuso recurso contencioso-administrativo al amparo de lo previsto en el artículo 25.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), que, al regular el objeto del recurso contencioso-administrativo, dispone que:

“2. También es admisible el recurso contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho, en los términos establecidos en esta Ley”

Dicho recurso contencioso-administrativo, pese a las argumentaciones esgrimidas de contrario por parte de la Abogacía del Estado, fue admitido a trámite mediante Auto del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Sin embargo, dicho Tribunal, en su reciente sentencia de fecha 9 de junio de 2016, ha desestimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa, contra la alegada inactividad de la AEAT, consistente en el incumplimiento de la Resolución R8/12, de 2-7 (expediente 16/09), de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, indicando en su fundamento de derecho sexto, en lo que a las presentes notas afecta, que:

“Este orden jurisdiccional , cabe añadir, no puede convertirse, de una u otra forma, en un instrumento para que las Administraciones concertadas susciten sus pretensiones en la interpretación y aplicación del Concierto existente, puesto que para ello está la Junta Arbitral creada al efecto, cuyos acuerdos en sí son recurribles ante el Tribunal Supremo (en nuestro caso no lo fue por ninguna de ellas); tampoco en definitiva en un órgano para instar la ejecución de resoluciones arbitrales del tenor de la presente, y solventar las disensiones al efecto inter partes, mucho menos con repercusión en el ámbito de los contribuyentes afectados, cual aquí se postula.

canismo arbitral diseñado en la normativa del Concierto no pueden soslayarse acudiendo, cual postula la actora, a esta concreta vía de la inactividad administrativa del artº 29.1 LJCA, de contornos precisos y ya delimitados por la jurisprudencia.”

Queda, por tanto, abierta y pendiente de resolver la determinación del cauce a seguir en supuestos de incumplimiento de las resoluciones de la Junta Arbitral, cuestión a la que quizás convendría dar una respuesta desde el ámbito normativo.