

**Monográfico:**

**LA JUNTA ARBITRAL  
DEL CONCIERTO ECONÓMICO**

1-2015

**ZERGA**

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO



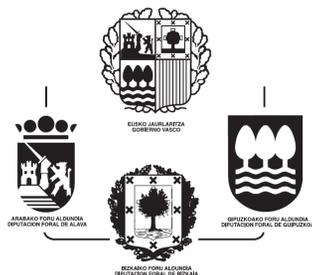
# ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA  
DEL PAÍS VASCO

Monográfico:

## LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIO-  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

7  
2015

### ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)  
Miren Itziar Agirre Berriotxo (Zuzendaria/Director)  
Jon Martínez Alonso, José Rubí Cassinello, Miren Itziar Miner Canflanca, Zuriñe Embid Zubiria

### ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Al-dundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), José Luis Hernández Goikoetxea (Gipukoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

### ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi  
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz  
Telefona/Teléfono: 945/016770 – Faxa/Fax: 945/016771

### ARGITARATZAILEA/EDITA

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

### AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

### MAKETAZIOA ETA MUNTAIA/MAQUETACIÓN Y MONTAJE

Juan Carlos Escudero de la Hera

### LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

<http://octe@ej-gv.es>

«ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa igarri behartu dituzte beren idazlariak.

- Bina kopia bidaliko dira, bata paperean eta bestea disketean.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 30 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Arikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulua argitaratzeko eskubidea, auzer ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana argitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunhpean gel-ditzen baitira.

Todas las personas que deseen colaborar en «ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» deberán enviar sus artículos al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

- Se remitirá una copia del trabajo en formato papel y otro bajo soporte magnético.
- La extensión del artículo no debe superar las 30 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 100 palabras.
- Si el artículo incluye representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Los autores incluirán su nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.

El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos que reciba, previo sometimiento a un proceso de evaluación anónima.

Su publicación no significa necesariamente un acuerdo con las opiniones expresadas que serán de la responsabilidad exclusiva del autor.

---

 MONOGRÁFICO  
 JUNTA ARBITRAL
 

---

 Coordinador:  
**Isaac Merino Jara**

## P rólogo

**Jun Miguel Bilbao Garai.**  
*Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Dpto. de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco.*

5

Las relaciones entre las Juntas Arbitrales del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

**Fernando De La Hucha Celador.**  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la UPNA.*

71

## P resentación

Concierto Económico y Junta Arbitral: Jurisprudencia sobre aspectos sustantivos.

**Isaac Merino Jara.**  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UPV/EHU). Vocal de la Junta Arbitral del Concierto Económico.*

93

## E studios y Colaboraciones

Antecedentes, génesis y evolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

**Javier Muguruza Arrese.**  
*Muguruza & Gometza Abogados. Vocal de la Junta Arbitral del Concierto Económico.*

15

¿Qué tiene de "arbitral" la Junta Arbitral?

**Carlos Palao Taboada.**  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid.*

29

Sobre la actividad de arbitraje de la Junta Arbitral.

**Gabriel Casado Ollero.**  
*Catedrático en Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Presidente de la Junta Arbitral del Concierto Económico.*

55

## A nexos

Sección 3 de La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

121

Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico

123

Listado de resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico

139



# P rólogo



Zerga-arloan eskumena duten zenbait administrazio eremu bereberan elkartzeak arau-esparru bat eskatzen du administrazio bakoitzaren atribuzioak hobeto mugatzeko, zerga-eremu horrek behar bezala funtzionatzea nahi badugu. Ekonomia Ituna da, Espainiako estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko zerga-erlazioen eremuan, esparru arautzaile hori; "konexio-puntu" kontzeptua erabiltzen da hor erabakitzeo zerga-ordainarazpen bat noiz dagokien Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoetako erakunde eskudunei eta noiz, Estatuari.

Oro har, konexio-puntuen aplikazioak ez du dudarik sortzen, baina ez ohiko zenbait egoeratan interpretazio-desadostasunak sor daitezke, eta desadostasun horiek gatazkak eragin. Arbitraje Batzordea da Ekonomia Itunean gatazkak eta desadostasunak ebazteko aurreikusi den organoa. 2007an sortu zen, eta ordudanik aritu da jardunean: aspalditik barneratuta zeuden zerga-gatazka garrantzitsuak desblokeatzen lagundu du eta Administrazioarentzat eta administratuentzat Ekonomia Itunaren aplikazioarekin erlazioetatutako oso ebazpen baliagarriak eman ditu.

Eztabaidatu daiteke eraketa egokia ote duen eraginkorra izateko, bai eta administrazioen arteko eskumen-gatazkaren ondorioz nahitaezko zergadunek izan ditzaketan egoera zailak konpontzen arin eta egoki laguntzen duen ere. Alde horretatik, uste dut aurrerapen handia litzatekeela Arbitraje Batzordeari gaitasun erabakigarri handiagoa ematea, haren ebazpenek behin be-

La confluencia de diferentes administraciones con competencia en materia tributaria dentro de un mismo espacio requiere, como condición para su correcto funcionamiento, de un marco regulador que delimite con la mayor claridad las atribuciones de cada administración. En el ámbito de las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco ese marco regulador es el Concierto Económico, que utiliza el concepto de "punto de conexión" para determinar cuándo la exacción de un tributo corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco y cuándo al Estado.

En general, la aplicación de los puntos de conexión no plantea dudas, pero en supuestos excepcionales pueden surgir discrepancias interpretativas que provoquen conflictos. La Junta Arbitral es el órgano previsto por el Concierto Económico para la resolución de tales conflictos y discrepancias y desde su constitución en 2007 ha venido desarrollando su actividad, contribuyendo a desbloquear importantes conflictos tributarios que estaban enquistados, emitiendo resoluciones muy útiles para Administración y administrados en relación con la aplicación del Concierto.

Podría debatirse sobre si su configuración es la óptima en términos de eficacia y si favorece de la manera más ágil y adecuada la resolución de situaciones gravosas en que se pueden ver envueltos los obligados tributarios como consecuencia de conflictos de competencia entre las administraciones. En este sentido, opino que supondría un gran avance dotar de mayor capacidad resolutoria a

tiko izaera izan dezaten, jurisdikzio-bidean berriz aztertzeko aukerarik eduki gabe. Eta, agian, komeniko litzateke Arbitraje Batzordearen antolaketa- eta funtzio-egiturak azterzea, erantzun-denborak laburragoak izan daitezzen. Edonola ere, edozer aldaketa egiteko administrazioen arteko adostasuna beharko litzateke. Hala ere, uste dut Arbitraje Batzordearen jarduera-aldi hau ona izan dela.

Hain zuzen ere, 2014ko hasieran Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren barruan zerga-arloko zenbait akordio sinatzea egokitu zela eta –Arbitraje Batzordearen arauketa hobetzeko zenbait aldaketa egin ziren eta, gainera, bertako kideak berritzea adostu zen– egokia iruditu zitzaigun atzera begirako balantzea egitea eta etorkizuneko bidea ere ikustea, eta pentsatu genuen Ekonomia Itunaren organo horretako jarduera aztertzeko eta balioesteko pertsonarik egokienak, zalantzarik gabe, batzorde horretan aktiboki eta zuzen parte hartu duten lagunak direla: batzordekideak eta lehendakariak, alegia.

Horrela sortu da Zergak aldizkariaren zenbaki berezi hau argitaratzeko ideia: Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeari buruzko monografia bat. Halaxe erabaki du aho batez aldizkariako erredakzio-batzordeak, zeina Euskadiko Zerga Koordinazioko Organoko kideek osatzen duten.

Alea osatzen Arbitraje Batzordeko kide diren edo izan diren guztiek parte hartu dute. Eta, jakina, proiektu honetan parte hartzeko erakutsi duten gogo ona eskertu baino ezin diet egin, eta egingdako kolaborazioen kalitatea goraiatu. Datozen orrialdeetan egin diren azterketak eta hausnarketak erreferentzia on izan daitezke erakundea bikaintzea eta haren funtzionamendua hobetzea ahalbidetuko duten proposamen berriak bultzatzeko.

la Junta Arbitral dando un carácter definitivo a sus resoluciones sin que quepa su revisión en vía jurisdiccional. Y tal vez sería conveniente además, una revisión de la estructura organizativa y funcional para reducir los tiempos de respuesta. Pero en todo caso, cualquier cambio requiere el consenso entre las Administraciones y, en líneas generales, considero que el balance de su periodo de actividad ha de calificarse de satisfactorio.

Precisamente coincidiendo con la suscripción a principios del pasado año 2014 de varios acuerdos en materia tributaria en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, que incluyeron algunas modificaciones para perfeccionar la regulación de la Junta Arbitral y que además consensuaron la renovación de sus componentes, nos pareció oportuno hacer ese balance retrospectivo junto con un enfoque a futuro y pensamos que los más acreditados para efectuar el análisis y la valoración de la actividad de este órgano del Concierto eran sin duda aquellas personas que han participado en él de forma activa y directa, vocales y presidentes.

Así surge la idea de editar este número especial de la revista Zergak, monográfico sobre la Junta Arbitral del Concierto Económico, que ha contado con la aprobación unánime de su Consejo de Redacción, integrado por los miembros del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

En su elaboración han participado todas las personas que son o que han sido miembros de la Junta Arbitral, a quienes tengo que agradecer su buena disposición a colaborar en el proyecto y reconocer la calidad de sus colaboraciones. Los análisis y las reflexiones que abordan en las siguientes páginas pueden ser una buena referencia para activar nuevas propuestas que permitan perfeccionar la institución y mejorar su funcionamiento.

*Juan Miguel Bilbao Garai*

*Ogasuneko eta Finantza Politikako Sailburuordetza  
Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera*

# P resentación



2008. urtean Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordea eratu zen. 2014an, Batzordea berriro da. Une egokia da, beraz, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak argitaratzen duen Zergak: Gaceta tributaria del País Vasco aldizkariak Arbitraje Batzordeari ale monografiko bat eskaintzeko. Hala, Batzordeko kide diren edo izan direnen lanen bidez, kontzertu ekonomikoa ikuspegi desberdinetatik aztertuko da. Ogasuneko eta Finantza Politikako sailburuorde eta aldizkariako Erredakzio Batzordeko presidente Juan Miguel Bilbao Garai jaunarena izan da ekimen hau. Egileontzat ohore handia izan da Kontzertu Ekonomikoan berebiziko garrantzia izan duen erakunde bati buruz idazteko gonbita jasotzea.

Arbitraje Batzordea arautzen duen araudia onartzen duen 2007ko abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak adierazten duen bezala, Euskal Autonomia Erkidegokoarekin indarrean dagoen Kontzertu Ekonomikoan (maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onartu zen Kontzertu Ekonomiko hori) «lotura-puntu» kontzeptua erabiltzen da, tributu baten exakzioa Euskadiko Lurralde Historikotako erakunde eskumendunei noiz dagokien eta Estatuari noiz dagokion zehazteko.

Oro har, lotura-puntuen aplikazioak ez du zalan-tzarik eragiten, baina aparteko kasuetan gatazkak eragin ditzaketen interpretazioko desadostasunak izan daitezke, Estatuako Administrazio Nagusiaren eta EAEko erakunde eskumendunen artean edota azken horien eta autonomia-erkidego baten artean. Gatazkak eta desadostasunak argitzeko, Kontzertu Ekonomikoaren 3. atalaren, III. kapituluak Arbitraje Ba-

En el año 2008 se constituyó formalmente la Junta Arbitral del Concierto Económico. En 2014 se ha producido su renovación. Es una ocasión propicia para dedicar un número monográfico de Zergak: Gaceta tributaria del País Vasco, editada por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, a su estudio desde distintas perspectivas por quienes son o han sido sus miembros. La iniciativa parte del Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera y Presidente del Consejo de Redacción de la Revista, D. Juan Miguel Bilbao Garai. Es un honor para los autores haber sido invitados para escribir sobre una de las Instituciones claves del Concierto Económico.

Como señala el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que la regula, el vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que fue aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, utiliza el concepto del «punto de conexión» para determinar cuándo la exacción de un tributo corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco y cuándo al Estado.

En general, la aplicación de los puntos de conexión no plantea dudas, pero en supuestos excepcionales pueden surgir discrepancias interpretativas que provoquen conflictos, no sólo entre la Administración General del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, sino también entre estas últimas y una comunidad autónoma. Con el objeto de resolver tales conflictos y discrepancias, el capítulo III, sección 3.ª del Concierto Económico prevé

tzorde baten sorrera aurreikusten du eta bere funtzioak hauek izango dira:

- a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo hauen eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren auziak ebaztea, bai tributuo itunduen lotura-puntuen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbaiteko zatia dagokion zehazteko, sozietateen gaineko zerga edota balio erantsiaren gaineko zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean.
- b) Banako zerga-harremanetako arazo zehaztetan Kontzertu Ekonomiko hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesatuen artean sor litezkeen auziak erabakitzea.
- c) Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea.

2014ko apirilaren 21eko 7/2014 legeak hainbat aldaketa txertatu ditu Kontzertu Ekonomikoan eta horietako batzuk Kontzertu Ekonomikoko alderdi instituzional batzuei buruzkoak dira. Hala, bizkortu egin da Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordean adostasunik ez duten tributuo-konsultak Arbitraje Batzordera igortzeko prozesua.

Igarotako denboraren ikuspegiaz baliatuta, haren araubide juridikoko zenbait alderdi buruz gogoeta egiteko behar beste elementu daude. Egileen xedea ez da Arbitraje Batzordeak egingdako lana zehatz-mehatz azaltzea, eta ez da etorkizunerako proposamenak egiteko unea ere, baina horrek ez du esan nahi gai batzuei buruz, hein batean, egileek ideia batzuk islatuko ez dituztenik.

Jarraitu baino lehen, Zergak aldizkariaren ale honen koordinatzailea naizen aldetik, adierazi behar dut nire kideek paregabeki erraztu didatela zeregin hau eta eskaintako laguntza hori berariaz jasotzea nahi dut, haiei eskerrak emateko xedearekin. Bost lanek hainbat osagai (historikoak, jurisprudenziakoak, sortzaileak, deskriba-tzaileak eta

la existencia de una Junta Arbitral cuyas funciones son las siguientes:

- a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

La Ley 7/2014, de 21 de abril, introduce diversas modificaciones en el Concierto Económico, algunas de ellas se refieren a aspectos institucionales del mismo. Así, se agiliza la remisión a la Junta Arbitral de las consultas tributarias sobre las que no se haya alcanzado acuerdo en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Desde la perspectiva del tiempo transcurrido se tienen suficientes elementos para reflexionar sobre distintos aspectos de su régimen jurídico. No es propósito de los autores realizar una exposición detallada de la tarea realizada por la Junta Arbitral, y tampoco es la ocasión para formular propuestas de futuro, lo cual no quiere decir que tanto de una cosa como de la otra en alguna medida se reflejen algunas ideas por los autores.

Antes de proseguir he de manifestar en mi condición de coordinador de este número de Zergak que mis compañeros me han facilitado extraordinariamente la tarea, de lo cual quiero, en agradecimiento, dejar constancia expresa. Los cinco trabajos conforman un monográfico con ingredientes variados (históricos, jurisprudenciales, cre-

antzerakoak) dituzten monografiko bat osatzen dute eta espero dugu, dena delakoarengatik, Kontzertu Ekonomikoarekiko interesa duten irakurleen ahogo zo juridikoak asetzeari.

Monografiko honetako lehenengo azterketa Arbitraje Batzordeko egungo kide Javier Muguruza Arresek egin du eta azterketa horren izenburua hauxe da: "Kontzertu Ekonomikoko Arbitraje Batzordearen aurrekariak, sorrera eta bilakaera". Egileak adierazten duen zerbait hautatu beharko bagenu, Kontzertua sendotzeko Arbitraje Batzordeak egindako ekarpenari eskaintzen dion epigrafean ematen dituen iritziak aukeratuko genituzke ez bairik gabe. Izan ere, ukatu egiten du Arbitraje Batzordea eratzean izandako atzerape nek, arbitroak izendatu behar zirenean izandako geldiketek eta Auzitegi Gorenean errekurritu diren ebazpen andanek erakundearen nolabaiteko porrota direnik eta hau adierazten du:

*"Horrenbeste urte geldituta igaro ondoren, Arbitraje Batzordea eratzea soilik, aurrekaririk gabeko arrakasta da.*

*Batzorde hori eratzeak, azkenean, eratze- eta izendatze-formula baliodun bat aurkitu zela esan nahi baitzuen. Kosta zen, baina lortu zen.*

*Gaur arte, hiru alditan lortu da adostasuna Arbitraje Batzordeko kideak izendatzeko orduan. Hori orain dela hamar urte pentsaezina zen.*

*Arbitraje Batzordearen ebazpenen bildumak, lotura-puntu eta tributu-betebeharpekoen helbideratzean alorrean, Kontzertuaren historian aurrekaririk ez duen doktrina gorputz bat osatu du.*

*Espainiako Auzitegi Gorenaren jurisprudenzia-bilduman, «Kontzertuaren Arbitraje Batzorde» hitz-gakoarekin, berrogei epai baino gehiago topa daitezke egun.*

*Bai profesionalek bai zergadunek, azkenean, Kontzertuko eskumen-arazoak konpontzeko erreferente bat dute.*

ativos, descriptivos, etc.) que, esperamos, satisfagan los paladares jurídicos de los lectores que, por unas circunstancias o por otras, se interesen por el Concierto Económico.

El primer estudio de este monográfico lo lleva a cabo el actual Vocal de la Junta Arbitral, Javier Muguruza Arrese, siendo su título "Antecedentes, génesis y evolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico". Si tuviéramos que seleccionar algo de lo que dice el autor, no dudaríamos en quedarnos con las opiniones que expone en el epígrafe dedicado a la aportación de la Junta Arbitral a la consolidación del Concierto, pues tras rechazar que los retrasos en la constitución de la Junta Arbitral, sus paralizaciones en las ocasiones en las que ha debido procederse al nombramiento de árbitros y la cantidad de resoluciones que se han recurrido al Tribunal Supremo, constituyan muestras de un cierto fracaso de la institución, asegura que:

*"Después de tantos años de paralización, la mera constitución de la Junta Arbitral, es por sí sola un éxito sin precedentes.*

*Su constitución demostró que, por fin, se encontró una fórmula válida de composición y nombramiento. Tardó pero se consiguió.*

*A día de hoy, hasta en tres ocasiones se han producido consensos para el nombramiento de miembros de la Junta Arbitral. Esto era impensable hace diez años.*

*El repertorio de Resoluciones de la Junta Arbitral ha creado un cuerpo de doctrina en materia de puntos de conexión y de domiciliación de obligados tributarios, sin precedente en la historia del Concierto.*

*La colección de jurisprudencia del Tribunal Supremo español recoge hoy más de cuarenta sentencias localizables con la palabra clave «Junta Arbitral del Concierto».*

*Los profesionales y los contribuyentes por fin tienen una referencia de solución a los problemas competenciales del Concierto.*

*Batzordea eratu baino lehen, eskumenen-afetatik sortutako arazoak konponbiderik gabeko arazotzat jotzen ziren.*

*Arbitraje Batzordea sortu baino lehen, herritar askoren ustez, Kontzertu Ekonomikoa konpondu ezinak ziren arazoan iturria baino ez zen. Batez ere, Euskaditik kanpoko herritarren iritziz. Eta horixe zen Kontzertuarentzako alderdirik okerrena.*

*Arbitraje Batzordeari esker, Kontzertutik sortutako arazoak arruntak eta konpontzeko modukoak dira orain.*

*Auzitegi Goreneko jurisprudentzia eta Arbitraje Batzordearen ebazpenak Kontzertu Ekonomikoa-ren doktrinak dira, hala baitagokio horrelako erakunde bati.*

*Epaiak eta ebazpenak inspirazio-iturri dira doktrina zientifikorako eta, hala, gai honi buruzko literatura bikaina egiten ari da doktrina hori.*

*Horrela, esan dezakegu, liskarrak ebazpenen eta epaien iturri izanik, Kontzertu Ekonomikoa sendotzeko elementu bihurtu direla Arbitraje Batzordeari esker”.*

“Zenbateraino da "arbitrala" Arbitraje Batzordea?” izenburua jarri dio bere lanari Arbitraje Batzordearen lehenengo presidentea (sei urtean) izan zen Carlos Palao Taboadak. Bada, Arbitraje Batzordearen ebazpenen aurka errekurtsoa jartzeko aukera da, doktrinaren arabera, erakunde horri bere izaera arbitrala aitortzeko dagoen traba. Arbitraje Batzordea, beraz, ez da erakunde arbitral bat zentzu hertsian, batez ere, ematen dituen ebazpenek ez dutelako epai judizial baten adinako baliorik, ebazpen horien aurka egin baitateke jurisdikzioaren aurrean. Lehenengo erantzun horrek ez du erabat betetzen egilea eta hori dela eta, bere buruari galdetzen dio Konstituzioak onartzen ote duen errekurtso horiek kentzea eta Batzordearen erabakiak behin betiko bihurtzea. Galdera hori erantzun egiten dio eta adierazten du Arbitraje Batzordearen ebazpenak judizialki berrikusteko aukera kentzea ez litzatekeela nahitaez konstituzioaren kontrakoa izango, Arbitraje Batzordearen ebazpenenetan gertatzen denari jarraiki, zeren

*Antes de la Junta, los problemas derivados de los conflictos de competencias se percibían como problemas sin solución.*

*El Concierto Económico, antes de la Junta Arbitral, para muchos ciudadanos, era sólo una fuente de problemas imposibles de resolver. Sobre todo para los ciudadanos de fuera del País Vasco. Y eso era malo para el Concierto.*

*La Junta Arbitral ha convertido a los problemas derivados del Concierto en problemas normales y solucionables.*

*La jurisprudencia del Tribunal Supremo y las resoluciones de la Junta Arbitral revisten al Concierto Económico del soporte doctrinal que corresponde a una institución como él.*

*Las sentencias y resoluciones constituyen fuente de inspiración a la doctrina científica que está generando ya una literatura notable en torno a la materia.*

*Así, podemos concluir que los conflictos, como fuentes de resoluciones y de sentencias, se han convertido en un elemento de consolidación del Concierto Económico gracias a la Junta Arbitral.”*

“¿Qué tiene de “arbitral” la Junta Arbitral?” es el sugerente título del trabajo realizado por quien fue –durante seis años– el primer Presidente de la Junta Arbitral, Carlos Palao Taboada. Pues bien, la posibilidad de recurso contra las resoluciones de la Junta Arbitral se convierte para la doctrina en el impedimento que encuentra para reconocer carácter arbitral a ese órgano. Que la Junta Arbitral no es un órgano arbitral en sentido estricto, sobre todo porque sus resoluciones no tienen un valor equivalente al de una sentencia judicial sino que son impugnables ante la jurisdicción parece claro. Esa primera respuesta no deja del todo satisfecho al autor, de ahí que se pregunte si sería constitucionalmente admisible eliminar tal recurso, convirtiendo a los acuerdos de la Junta en definitivos. A lo cual responde que la supresión de la revisión judicial de las resoluciones de la Junta Arbitral no sería necesariamente inconstitucional, en línea con lo que sucede con

Batzordeak Euskal Autonomia Erkidegoko Estatu-tuan berariazko aitorten bat ez badu ere, hark duen bezala, «foraltasunarekin» bat egiten du Estatutu horretako 41.1 artikulua bidez, hau adierazten delako artikulua horretan: «Estatuaren eta Euskadiren arteko tributu-ordenamenduko harremanak kontzertu ekonomikoaren foru-sistema tradizionalaren edo hitzarmenen bidez arautuko dira.» Nolanahi ere, Kontzertu Ekonomikoko aldeek beren eztabaidei buruz erabaki dezaten Arbitraje Batzordeko kideak elkarrekin adostuta izendatu izana, Arbitraje Batzordearen ezaugarri bat dela aipatzen du eta horrek arbitrajera hurbiltzen duela zentzu hertsian. Horregatik, ondorioztatzen da Batzordea osatzen dutenek posizio juridikoa izateaz gain, posizio etikoa ere izan behar dutela suertatzen zaizkien liskarrak konpontzeko eta, horrez gain, aurrez aurre dauden aldeen interesak bateratzen saiatu beharko dute, Kontzertu Ekonomikoaren espirituarekin bat; azken betebeharrak tekniki zuzena den ebazpen bat emateko obligazioaren muga zorrotzetatik harago dago, nolabait, baina horrela egiten dela pentsatzen da.

Arbitraje Batzordeko egungo presidente Gabriel Casado Ollerok ideia oso interesgarriak zerrendatzen ditu "Arbitraje Batzordearen jarduerari buruz" izenburua jarri dion lanean. Ideia horiek sei ataletan banatu ditu eta adierazi nahi duena ondo ispilatzen du izenburu bakoitzak: Arbitraje Batzordea "itunaren" egitura instituzionala bermatzen duen kide gisa; tributuak aplikatzean sortzen diren gatazkak eta administrazio publikoen arteko auzigaitasuna; Kontzertu Ekonomikoak tributu-administrazioen arteko gatazkak konpontzeko funtzioa duen Arbitraje Batzorde bat eratu du, baina ez du bere izaera juridikoa argitu; lotura-puntuak aplikatzeak administrazioen artean sortzen diren gatazkak konpontzeko bide arrunt gisa arbitraje-bidea (estrajudiziala, aurrejudiziala izan gabe) gaitu da Kontzertu Ekonomikoan; gatazka funtzio arbitralaren eta prozedura arbitralaren oinarri gisa eta Batzordeak hori ebazteko duen eskumen eksklusiboa; arbitraje-prozeduran aurka egiten duten administrazioek gatazkaren «jabetza» dute eta, horrez gain, arrazoi horregatik, gatazka konpontzeko ardura, baita Arbitraje Batzordeak konpondu baino lehen konpontzekoa ere. Egileak Arbitraje Batzordearen funtzioari eta funtzionamenduari buruz hau adieraziz amaitu du lana:

las resoluciones de la Comisión Arbitral, pues aunque la Junta no tiene un reconocimiento expreso en el Estatuto de Autonomía del País Vasco, como lo tiene aquella, sí conecta con la "foralidad" a través del artículo 41.1 de dicho Estatuto, según el cual "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios". En todo caso, añade que el hecho de que los miembros de la Junta Arbitral hayan sido designados de común acuerdo por las partes del Concierto Económico para decidir sus controversias es una característica de la Junta Arbitral que la acerca al arbitraje en sentido estricto. De ello deduce que la posición de quienes la forman tienen un deber no sólo jurídico sino también ético, de resolver los conflictos que se le sometan esforzándose por armonizar los intereses de las partes enfrentadas de acuerdo con el espíritu del Concierto Económico; deber que en cierto modo va más allá de los límites estrictos de la obligación, que se da por supuesta, de dictar una resolución técnicamente correcta.

Gabriel Casado Ollero, Presidente en ejercicio de la Junta Arbitral, desgana un conjunto de ideas muy interesantes en su trabajo "Sobre la actividad de arbitraje de la Junta Arbitral", a lo largo de seis apartados, cuyos títulos son suficientemente expresivos de lo que quiere transmitir: la Junta Arbitral como parte integrante de la estructura institucional garantizadora de la "concertación"; la conflictividad en la aplicación de los tributos y la litigiosidad entre Administraciones Públicas; el Concierto Económico crea una Junta Arbitral con la función de resolver conflictos entre Administraciones tributarias y sin ocuparse de aclarar su naturaleza jurídica; la vía arbitral habilitada en el Concierto Económico como el cauce normal de solución, no pre-judicial sino extra-judicial, de los conflictos interadministrativos surgidos de la aplicación de los puntos de conexión; el conflicto como presupuesto de la función y del procedimiento arbitral y la competencia exclusiva de la Junta para resolverlo; y, las Administraciones enfrentadas en el procedimiento arbitral tienen el "dominio" del conflicto y también, por lo mismo, la responsabilidad de solucionarlo incluso antes de que lo resuelva la Junta Arbitral.

"Ezin da eztabaidatu Kontzertu Ekonomikoaren nahia bere judizializazioa saihestea zela; horretarako, bide arbitral bat gaitu zen eta, bertan, erakunde espezializatu batek [betiere, administratiboa ez den eta, jakina, judiziala ez den eta aurkaratuta dauden administrazioekiko loturarik ez duen erakunde batek, aldi berean, tartean dauden interesikiko neutroa eta zerikusirik ez duen erakunde batek, Kontzertuko eduki arauemailearen izaera hitzartua (kontzertua interpretatzen eta aplikatzen denean ahaztu behar ez dena) bere gain hartuko duen erakunde batek] Zuzenbidearen arabera eta ekonomiarekin, azkartasunarekin eta efikaziarekin konpontzeko lotura-puntuak aplikatzeagatik tributudministrazioen artean sortutako gatazkak; baina, azken ebazpena Auzitegi Gorenak emango luke"; era horretara, "Arbitraje Batzordearen betebeharr instituzionala, formalki eratu zenetik, esleitu zitzaion funtzioa garatzea izan da, zeren Batzordea modu formalean eratzea, lehenengo Kontzertu Ekonomikoan sortu zen gatazken konponbiderako bide estrajudiziala martxan jartzeko lehenengo baldintza izan zen."

Hurrengo lanaren izenburua hau da: "Euskadiko eta Nafarroako Foru Erkidegoko Arbitraje Batzordeen arteko harremanak" eta Arbitraje Batzordean hainbat urtean kide izan den Fernando de la Hucha Celadorrek idatzi du. Gai honek "legegintza-antinomiaren zantzuak, interakzioak eta arazoak eskaintzen ditu eta indarrean dagoen legegintza ez bada aldatzen, gure ustez, oraindik ere bere horretan jarraituko dute horiek guztiek, nahiz eta Auzitegi Gorenen doktrina dagoen, Euskadiren eta Nafarroako Foru Erkidegoaren arteko gatazken kasuan, eskumena Arbitraje Batzordetako zeinek duen zehazten saiatzeko". Auzitegi Goreneko jurisprudenziatik ondoriozta daitekeen konponbidean, egilearen esanetan: "Ez da kontuan hartu bi Batzorde horien aldi baterako nagusitasunik eta inolako kasutan ez da aintzat hartu ukitutako Arbitraje Batzordearen eskumenik indargabetzea. Era berean, baztertu egin da zuzeneko administrazioarekiko auzi-errekurtsoa jartzea, doktrinak defendatzen zuenarekin bat"; horregatik, "dauden paradoxak saihesteko, nahiz eta onartzen diren, bideragarria den konponbide bakarra,

Concluye el autor, manifestando acerca de la función y el funcionamiento de la Junta Arbitral que "no parece discutible que la voluntad del Concierto Económico fue evitar su judicialización habilitando a tal fin una vía arbitral en la que un Órgano especializado, ni administrativo ni por supuesto judicial, independiente y desvinculado de las Administraciones contendientes, neutral y ajeno a los intereses en juego, asumiendo el carácter paccionado del contenido normativo del Concierto (que tampoco cabe ignorar al tiempo de su interpretación y aplicación), resolviera conforme a Derecho y con economía, celeridad y eficacia los conflictos entre Administraciones tributarias surgidos con la aplicación de los puntos de conexión; reservando, en fin, al Tribunal Supremo su resolución última" y siendo de ese modo, "el deber institucional de la Junta Arbitral a partir de su constitución formal no era otro que aprestarse a desarrollar la función asignada, pues la constitución formal de la Junta resultaba, claro, la primera condición de posibilidad para la puesta en marcha de la vía extrajudicial de solución de conflictos creada en el primer Concierto Económico."

El siguiente trabajo, que lleva por título "Las relaciones entre las Juntas Arbitrales del País Vasco de la Comunidad Foral de Navarra" ha sido escrito por Fernando de la Hucha Celador, Vocal durante varios años de la Junta Arbitral; cuestión que ofrece "indicios de antinomias legislativas, interacciones y un conjunto de problemas que, sin una modificación de la legislación vigente, todavía persisten, a nuestro juicio, por mucho que haya recaído doctrina del Tribunal Supremo, intentando determinar cuál de las Juntas Arbitrales es la competente en el caso de conflictos entre los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra". La solución deducible de la jurisprudencia del TS, en palabras del autor "no se ha guiado por el criterio de preeminencia temporal de ninguna de las dos Juntas, y en ningún caso ha estimado la derogatoria de competencia de la Junta Arbitral afectada. Al mismo tiempo, ha rechazado la interposición directa de recurso contencioso-administrativo, conforme propugnaba la doctrina", es por ello que "para evitar paradojas que existen, aunque se acep-

aldeek (eta hemen Estatua ere kontuan hartu behar da) hala nahi badute, Hitzarmena eta Kontzertua aldatzea izango litzateke, Arbitraje Batzorde bakoitzaren eskumen-antinomiak zuzentzeko; jarraitu beharreko eredu bat (iradokizun bat besterik ez da) izan liteke, gatazkan esku hartzen denean edo foru-ogasun bati (Nafarroakoari edo EAekoari) aurre egitea planteatzen denean, Batzordeko hiru kideetako bat beste batek ordezkatzeko; eta gatazka planteatzen zaion foru-administrazioak izendatuko luke kide hori. Eta, batez ere baztertzen dena da, Auzitegi Gorenaren doktrina kontuan izanda, Kontzertuaren eta Itunaren izaera hitzartuari hel egitea, beste Arbitraje Batzordeak planteatutako gatazkei konponbidea eman ahal izatea saihesteko."

Azken lana monografiko honetako aurkezpen-oharrak idatzi dituen honek egin du eta izenburua hau da: "Kontzertu Ekonomikoa eta Arbitraje Batzordea: alderdi esanguratsuei buruzko jurisprudentzia". Lan honetan, Arbitraje Batzordeak emandako ebazpenetako alderdi esanguratsuei buruzko jurisprudentzia-erabaki garrantzitsuenak berrikusi dira. Aurreikustekoa zen bezala, gatazka gehienak Sozietateen Gaineko Zergarengatik (pertsona juridikoen egoitzaren gaia behin eta berriz errepikatzen da) sortu dira, baita Balio Erantsiaren Gaineko Zergarengatik ere (bai saldoak itzultzeari dagokionez bai energia elektrikoaren hornidurari dagokionez, tarifa integralaren kasuan). Maiztasun txikiagoarekin, baina beste zerga batzuei buruzko erabakiak ere hartu dira, esaterako, Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergari (batik bat, ohiko egoitzari eta egoitza fiskalari dagokionez) edo Zerga Bereziei buruzkoak. Azkenik, kudeaketako eta prozedurako gaiak ere berrikusi dira, zehazki, pertsona juridikoen egoitza-aldaketaren ildotik sortutako eztabaidak.

ten, la única solución viable, si las partes -y aquí hay que incluir al Estado- lo desean, sería modificar el Convenio y el Concierto para subsanar las antinomias competenciales de las respectivas Juntas Arbitrales; un modelo a seguir -es una mera sugerencia- podría ser que cuando en el conflicto intervenga o se plantee frente a una Hacienda foral (navarra o vasca) se sustituya uno de los tres miembros de la Junta por otro, nombrado a propuesta de la Administración foral frente a la que se promueve el conflicto. Y, desde luego, lo que queda descartado, a la vista de la doctrina del TS, es que se pueda invocar el carácter paccionado del Concierto y del Convenio para evitar que la otra Junta Arbitral resuelva conflictos planteados."

El último trabajo corresponde a quien firma estas notas de presentación del presente monográfico, lleva por título "Concierto Económico y Junta Arbitral: Jurisprudencia sobre aspectos sustantivos", y, en él se pasa revista a las decisiones jurisprudenciales más relevantes relativas a aspectos sustantivos de las resoluciones dictadas de la Junta Arbitral. Como era de prever, la mayoría de los conflictos, se han suscitado en relación con el Impuesto sobre Sociedades (el tema del domicilio de las personas jurídicas es recurrente) y con el Impuesto sobre el Valor Añadido (comenzando por la devolución de saldos y concluyendo con el suministro de energía eléctrica en el caso de tarifa integral). Con menor frecuencia, también ha habido pronunciamientos sobre otros impuestos, caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en particular, sobre el tema de la residencia habitual y el domicilio fiscal), o de los Impuestos Especiales. En fin, también se pasa revista a temas de gestión y procedimiento, concretamente, a las controversias producidas a propósito del cambio de domicilio de las personas jurídicas.

Isaac Merino Jara

Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeko kidea  
Vocal de la Junta Arbitral del Concierto Económico





## ANTECEDENTES, GÉNESIS Y EVOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

JAVIER MUGURUZA ARRESE (\*)

### 1. EL CONCIERTO ECONÓMICO COMO FUENTE DE CONFLICTOS DE COMPETENCIAS.

El Concierto Económico es un modelo de reparto de soberanía tributaria entre Administraciones.

Pero entre Administraciones que operan en un espacio económico común y sobre un colectivo de obligados tributarios compartido, lo que hace inevitables los conflictos de competencias.

En efecto, en el marco del Concierto Económico resultan inevitables los casos en los que las dos Administraciones concernidas se consideran competentes para actuar sobre un mismo obligado o sobre un mismo negocio, y los supuestos de devolución de impuestos, en los que ninguna de ellas se considera competente en un caso concreto.

A lo largo de la historia, los sucesivos textos legales en los que se ha articulado el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco no regularon procedimientos específicos de resolución de estos conflictos.

La resolución de los eventuales conflictos quedó atribuida, tradicionalmente, a los tribunales ordinarios de justicia.

Solo en tiempos muy recientes se ha puesto en marcha la Junta Arbitral como instrumento pecu-

(\*) Muguruza & Gometza Abogados. Vocal de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

liar de resolución de los conflictos de competencia derivados del Concierto Económico.



### 2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA JUNTA ARBITRAL.

#### 2.1. En Navarra.

El modelo de un órgano arbitral para resolver los conflictos, como primera instancia, anterior al procedimiento judicial, no nació en el seno del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, sino en el del Convenio Económico del Estado con Navarra.

Ahora bien, como pone de manifiesto Aramburu Urtasun<sup>1</sup>, la previsión en el Convenio navarro de existencia de una Junta Arbitral fue, en la práctica, completamente inútil durante más de 70 años, pues hasta 2003, nunca se llegaron a constituir formalmente las Juntas Arbitrales previstas en los textos legales que, por ello, no pasaron de ser simples declaraciones de intenciones.

El primer precedente de la Junta Arbitral lo encontramos en el Convenio Económico del Estado con Navarra de 1927<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Aramburu Urtasun, Mikel, "Provincias Exentas, Convenio-Concierto. Identidad Colectiva de la Vasconia peninsular (1969-2005)", 2005, pág. 62.

<sup>2</sup> Real Decreto de 15 de agosto de 1927, en Estechea Martínez, José María: "Régimen Político Administrativo

Como apunta Simón Acosta<sup>3</sup>, hasta 1927 el Convenio se basaba en impuestos reales fácilmente territorializables y por ello menos propensos a generar conflictos de competencia. La introducción de gravámenes sobre capital mobiliario y sobre actividades económicas, concertados en el texto de 1927, complicó la delimitación de los poderes tributarios y aumentó el riesgo de conflictos entre Administraciones.

Sin duda por ello, la Disposición Quinta del artículo 2 de este Convenio Navarro de 1927 previó, por vez primera en la tradición de sucesivos Concierdos Económicos vasco y navarro, una Junta Arbitral.

Esta primera Junta tenía las siguientes características: debía residir en Madrid; se renovaría cada tres años; y estaría formada por un funcionario del Estado, un representante de la Diputación de Navarra y un Magistrado del Tribunal Supremo, que actuaría como Presidente. Ninguna previsión se hacía sobre la forma de designar al Presidente.

A partir de este precedente, los sucesivos Convenios Económicos navarros han mantenido la existencia de una Junta Arbitral.

En el Convenio Navarro de 1941, que sucedió al de 1927, se mantuvo la Junta Arbitral, introduciéndose en su regulación dos precisiones de relevancia como precedentes: en primer lugar, la de que su Presidente sería designado por el Gobierno del Estado; y en segundo lugar, la de que la Junta se ocuparía de "todas las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación del Convenio".

Pero en los veinticinco años de vigencia de este Convenio de 1941 tampoco se constituyó nunca la Junta Arbitral. Del Burgo Tajadura<sup>4</sup> lo atribuye, precisamente, a que la Diputación de Navarra no veía con agrado que el voto dirimente corres-

pondiera a un magistrado designado unilateralmente por el Gobierno del Estado.

En el siguiente Convenio navarro, el de 1969, se aumentó el número de vocales de la Junta a cinco y se revisó el régimen de nombramiento del Presidente. Dejó de ser nombrado por el Gobierno y pasó a ser nombrado por el Presidente del propio Tribunal Supremo. Pero esto tampoco debió convencer a la Diputación de Navarra, pues bajo la vigencia de este Convenio de 1969 tampoco se constituyó nunca la Junta Arbitral.

El Convenio navarro de 1990, en su redacción originaria, que se copiaba del Concierto vasco de 1981, elevó a nueve el número de vocales y mantuvo un Presidente que debía ser magistrado del Tribunal Supremo, designado por el Presidente de éste. Obviamente tampoco nunca llegó a constituirse esta Junta.

La modificación del Convenio de 1990, operada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, copiada igualmente del Concierto Económico que se había renovado en 2002, aunque con matices propios, como la posibilidad de reelegir a los árbitros, fue la que introdujo un modelo de Junta Arbitral que, por fin, pudo constituirse.

Su artículo 51 se refería a una Junta Arbitral en la que ni siquiera se preveía que existiera un Presidente. Debía formarse por tres miembros elegidos en consenso por el Ministro de Hacienda y el Consejero Foral de Hacienda.<sup>5</sup>

## 2.2. En Euskadi.

A diferencia de Navarra, en el caso del País Vasco, el Concierto Económico nunca previó ni reguló una Junta Arbitral hasta el texto de 1981.

de las Provincias Vasco Navarras", 1935, Apéndice II, págs. 242 y sig.

<sup>3</sup> Simón Acosta, Eugenio, "Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra", 2009, pág. 77.

<sup>4</sup> Del Burgo Tajadura, Jaime Ignacio, "Origen y Fundamento del Régimen Foral de Navarra", 1968, pág. 478.

<sup>5</sup> La Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico del Estado con Navarra se constituyó en el año 2003, siendo nombrados árbitros los catedráticos D. Eugenio Simón Acosta (Presidente) y D. Antonio Cayón Galiardo y el abogado D. José Antonio Asiaín Ayala (Orden HAC/3302/2003, de 19 de noviembre, BOE 28-11-2003). En 2011 se procedió a la renovación de la misma, siendo renovados en sus cargos los mismos árbitros, pasando la presidencia a D. Antonio Cayón (Orden EHA/1529/2011, de 1 de junio, BOE 08-06-2011).

Burlada Echeveste<sup>6</sup> se ha ocupado en documentar la historia de la Junta Arbitral del Concierto.

Identifica como único precedente de la Junta Arbitral al Jurado Mixto de Utilidades que se reguló en el Concierto de 1925 y se desarrolló en su Reglamento de 1926<sup>7</sup>. Su función era la de fijar la cifra relativa de las sociedades que operaban en territorio común y en territorio vasco. Se formaban por un número paritario de funcionarios de las dos partes y el Presidente era un Magistrado del Tribunal Supremo designado por el Ministro de Hacienda.<sup>8</sup>

El Concierto Económico de 1952, aprobado entre el Estado y Álava bajo la suspensión del régimen para Gipuzkoa y Bizkaia, reguló en su artículo 22 un procedimiento para dirimir las diferencias entre las Administraciones. Pero sin Junta Arbitral. En un tono muy propio de la dictadura, se preveía que los conflictos los resolviera el Ministro de Hacienda del Estado previa audiencia de la Diputación de Álava. Si la Diputación no estaba conforme con la solución, tenía que ir a la vía judicial.

### 3. LA NON NATA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO DE 1981.

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco de 1981 —Ley 12/1981, de 13 de mayo—, el de la restauración para Gipuzkoa y Bizkaia y el primer Concierto tras la recuperación de la democracia, es el primero que previó una Junta Arbitral.

En su artículo 39 se regulaba una Junta integrada por un Presidente y ocho vocales, cuatro de ellos,

<sup>6</sup> Burlada Echeveste, José Luis, "Génesis de la Junta Arbitral del Concierto Económico y del Convenio Económico", 2007.

<sup>7</sup> Real Decreto de 9 de junio de 1925 y Real Decreto de 24 de diciembre de 1926, en Estechea Martínez, José María, op. cit., Apéndice I, págs. 25 y ss. y págs. 254 y ss.

<sup>8</sup> La problemática de la reglamentación y del funcionamiento de los Jurados de Utilidades previstos en el Concierto de 1925 es analizada en extenso por Alonso Olea, Eduardo, "El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y Formación de un Derecho Histórico", 1995, págs. 320 y ss.

representantes de la Administración del Estado, designados por el Ministerio de Hacienda, y otros cuatro, representantes de la Comunidad Autónoma, designados por el Gobierno Vasco, tres de ellos propuestos por las respectivas Diputaciones Forales.<sup>9</sup> Si el conflicto afectaba a una Comunidad Autónoma, el Estado debía sustituir a uno de sus representantes por otro designado por aquélla.

Lo que más llama la atención de la Junta Arbitral regulada en este Concierto de 1981, es lo complejo del procedimiento que establecía para designar a su Presidente.

El Presidente de la Junta Arbitral debía ser un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por el Presidente del dicho Tribunal, a propuesta del Consejo General del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Se copiaba la inoperante fórmula de Navarra de reservar la Presidencia a un magistrado del Tribunal Supremo. Es decir, la fórmula que en Navarra llevaba impidiendo constituir la Junta Arbitral desde 1927. Pero además, la selección del Magistrado Presidente se complicaba aún mucho más.

Según el Concierto de 1981, el candidato a la Presidencia debía ser formalmente propuesto por el órgano de gobierno del poder judicial, que como se ha contrastado en varias ocasiones a lo largo de estos últimos años, es un órgano fuertemente intervenido por los partidos políticos, en cuyo seno los acuerdos, especialmente de nominación, suelen ser difíciles de alcanzar.

Para mayor complicación, se exigía, además, una previa audiencia del Tribunal de Justicia del País Vasco.

<sup>9</sup> Es curioso que el Convenio navarro de 1990, al copiar literalmente del Concierto vasco de 1981 la regulación de la Junta Arbitral, previó también una Junta compuesta por ocho vocales más el Presidente. En el caso de Euskadi, tan abultada composición se explicaba por la necesidad de incluir un representante cada una de las tres Diputaciones más uno del Gobierno Vasco y por la obligada paridad en el número de representantes del Estado. Sin embargo en el caso de Navarra, Comunidad uniprovincial, resultaba completamente injustificada una Junta Arbitral de tal tamaño.

Y por si aún fuera poco, se acotaba la duración del cargo a un plazo de cinco años, de modo que el procedimiento de designación y toda la cadena de consensos debían reiterarse cada lustro.

Incluso, como señala Simón Acosta<sup>10</sup>, a esas alturas, al bur de la configuración que la Constitución de 1978 había dado al Poder Judicial, ni siquiera tenía ya adecuado encaje la intervención del Tribunal Supremo en el nombramiento y en la composición de la Junta Arbitral, pues "la función de participar en un órgano de resolución de conflictos interadministrativos se resiste a ser encuadrada en la previsión constitucional".

La consecuencia de este enrevesado proceso de selección del Presidente de la Junta Arbitral fue que, en los veinte años en que estuvo en vigor aquella regulación, nunca se llegó a designar un Presidente. Por ello, tampoco se constituyó nunca una Junta Arbitral.

¿Por qué se pactó en 1981 un procedimiento de designación de Presidente de la Junta Arbitral que hacía imposible su designación?

Más aún, ¿por qué se aceptó un Presidente magistrado del Tribunal Supremo que, ya se había demostrado en Navarra a lo largo de más de cincuenta años, llevaba al bloqueo de la Junta Arbitral?

La respuesta más razonable es que, seguramente, quienes forzaron aquella redacción, solo daban una importancia muy relativa al hecho de que la Junta Arbitral pudiera llegar a constituirse.

En 1981, al negociar el Concierto Económico, ya se tenía perfecto conocimiento de lo que había ocurrido con la Junta Arbitral de Navarra desde 1927. Nunca se había llegado a constituir formalmente. Y eso que en Navarra, para designar a su Presidente, sólo se exigía que fuese un magistrado del Tribunal Supremo.

Entonces, ¿por qué en el Concierto de 1981 se hizo todavía más difícil lo que ya se había presentado como casi imposible?

#### 4. ¿POR QUÉ SE NEGOCIÓ EN 1981 UNA JUNTA ARBITRAL DE IMPOSIBLE CONSTITUCIÓN?

Aramburu Urtasun<sup>11</sup> sostiene que la Administración Central ha sacado mayor ventaja de la inexistencia de la Junta Arbitral.

Aun cuando pueda compartirse esa opinión, no podría sostenerse, ni mucho menos, que la Administración Central haya sido, ni la única responsable de la redacción de la fórmula de constitución, que se acordó de forma bilateral, ni la única responsable de que durante toda la vigencia del Concierto de 1981 no llegara a constituirse la Junta Arbitral.

D. Pedro Luis Uriarte Santamarina<sup>12</sup> era, como Consejero de Hacienda del Gobierno Vasco en 1980, el Presidente de la parte vasca en la Comisión Negociadora del Concierto de 1981. Por su amabilidad hemos podido consultar los borradores de los textos utilizados en la negociación, anotados de forma manuscrita por él mismo. Hemos visto los textos que estuvieron sobre la mesa de la Comisión para regular la Junta Arbitral.

La negociación se inició con una redacción que reproducía el modelo del Convenio de Navarra de 1969, entonces en vigor. Se preveía una Junta Arbitral con un número igual de representantes del Estado y del País Vasco, presidida por un magistrado del Tribunal Supremo.

La parte vasca planteó cambiar la Presidencia. Quería atribuirle al Presidente del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en lugar de a un magistrado del Supremo. Esto no fue aceptado por el Estado.

En la siguiente ronda, asumido que el Presidente fuera un magistrado del Supremo, la parte vasca propuso introducir el trámite de audiencia al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, como previo a su designación. El Estado, lo aceptó, pero a cambio exigió introducir también la for-

<sup>11</sup> Aramburu Urtasun, Mikel, op. cit. (2005), pág. 64.

<sup>12</sup> Uriarte Santamarina, Pedro Luis, "Papeles de trabajo de la negociación del Convenio de 1981".

malidad de que el Presidente fuera propuesto por el Consejo General del Poder Judicial.

Da la impresión de que cada parte forzó la intervención en la designación del Presidente de los estamentos judiciales que debía percibir como más cercanos: el Gobierno Vasco la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y el Gobierno central la del Consejo General del Poder Judicial.

Y con ello, lo que pasó es que se llegó a un protocolo de nombramiento imposible de llevar a la práctica. Detalle que no pudo pasar desapercibido a ninguna de las dos partes negociadoras.

Pero es fácil entender la desconfianza mutua de las dos partes respecto al nombramiento del Presidente de la Junta.

La Junta que se establecía estaba formada por un número igual de representantes del Estado y del País Vasco: cuatro de cada parte, designados respectivamente por cada una de ellas.

Serían pues ocho personas que, presumiblemente, votarían a favor de sus respectivos representados. Es decir, cuatro a favor del Estado y cuatro a favor del País Vasco. En tal tesitura, el Presidente debería un juez único para resolver las diferencias.

También consta en estos documentos de la negociación, que la parte vasca fue la que planteó que se suprimiera una frase que figuraba en los primeros borradores y que estaba traída del Convenio navarro de 1941.

Esta frase preveía que a la Junta le correspondería, además de resolver los conflictos, "interpretar el Concierto".

La parte Vasca pidió que no se atribuyera a la Junta Arbitral la interpretación del Concierto.

Una prueba más de la desconfianza que había entra las partes. Funcionalmente es absurdo encargar a un órgano arbitral la solución de los eventuales conflictos entre dos partes y prohibirle interpretar el texto legal que regula la distribución de competencias entre ellas.

Podemos concluir que en esta negociación de 1981, las dos partes desconfiaban de un Presidente procedente del poder judicial. De un poder judicial que, además, en aquellas fechas se estaba todavía reconfigurando sobre las bases de la Constitución de la recién estrenada democracia.

Las dos partes conocían que en Navarra, durante más de cincuenta años, no se había alcanzado un acuerdo para designar Presidente de la Junta a un magistrado del Tribunal Supremo.

Sin embargo, ninguna de las dos partes se atrevió a plantear otra alternativa.

Las dos partes se preocuparon de introducir cauteles que les protegieran frente a un Presidente no suficientemente "controlado".

Nadie tuvo el reflejo de forzar una alternativa de Presidencia que no pasara por el Tribunal Supremo.

Y la situación era paradójica. No se podía formar la Junta Arbitral porque era imposible el acuerdo para nombrar Presidente a un juez profesional. Pero, sin Junta Arbitral, los conflictos debían resolverlos los jueces profesionales.

Reiteramos que no podemos imaginar que las dos partes desconocieran todas estas circunstancias. Tenemos que pensar que las dos partes actuaron conscientemente.

En 1981, las dos partes estaban de acuerdo en que el Concierto tenía que aprobarse a toda costa. Por eso debieron entender que lo importante era establecer un procedimiento de designación de la Junta Arbitral que las dos pudieran suscribir. Incluso aunque tuvieran la certeza de que el procedimiento resultaría inviable.

Lo importante era aprobar el Concierto Económico. Luego, sobre la práctica, ya se vería la forma de arreglar los conflictos de competencias que de él se derivaran.

Es difícil pensar que en aquel momento cualquiera de las dos partes admitiera que la falta de Junta Arbitral le conviniera más que a la otra.

Probablemente, lo que guio su criterio era el mutuo interés por evitar una Junta que no les “conviniere”. Y antes que una Junta “no conveniente”, ambas partes prefirieran una Junta bloqueada.

Seguramente a la parte vasca, la prioridad de recuperar el Concierto le hizo despreciar los riesgos que se derivarían de no tener una Junta Arbitral.

Y a la parte estatal, la garantía de no llegar a tener una Junta que no le conviniera, le resultó suficiente para aceptar el Concierto. Con una Junta bloqueada, el Estado seguramente aceptaba mejor compartir la soberanía tributaria con el País Vasco.

### 5. LA SITUACIÓN A PARTIR DE 1981.

Como era de esperar, durante todos los años de vigencia del Concierto de 1981, hasta el año 2001, la Junta Arbitral nunca llegó a constituirse.

No consta ni siquiera que ninguna de las dos partes planteara formalmente a la otra la necesidad de constituirla.

Se produjeron conflictos de competencias. Los conflictos, al principio, se plantearon sobre todo por dudas sobre dónde debían entenderse realizadas ciertas operaciones sujetas a los tributos.

Pero hay que decir que en los primeros veinte años de vigencia del Concierto recuperado, la falta de una Junta Arbitral nunca fue especialmente denunciada como un problema grave ni por la Administración Central ni por las Diputaciones Forales o el Gobierno Vasco.

Es de destacar un hecho paradójico, y a la vez significativo del talante con el que las dos partes asumían con aparente escasa preocupación la falta de la Junta Arbitral.

Pese a que nunca se plantearon ni su constitución, ni la simplificación del protocolo de designación del Presidente, ni la modificación de su composición, durante la vigencia del Concierto de 1981, hasta en tres ocasiones las dos Administraciones

se preocuparon, meticulosamente, de acordar en Comisión de Concierto Económico la modificación de la redacción del artículo 39, en lo concerniente a las funciones de la Junta Arbitral, para adecuarlo a las sucesivas adaptaciones del Concierto a la evolución del sistema tributario.

Se preocuparon, con encomiable interés, de que entre las funciones de la Junta Arbitral se incluyeran nuevas referencias expresas al IVA, al régimen de tributación conjunta en proporción al volumen de operaciones y a los puntos de conexión<sup>13</sup>, y sin embargo, aparentemente, nunca les inquietó demasiado su inexistencia.

### 6. LA JUNTA ARBITRAL EN EL CONCIERTO DE 2002.

Los problemas graves vendrían más tarde, a partir de 2002.

Terminada la vigencia del Concierto de 1981, al pactarse el texto de 2002 que habría de sucederle, la cuestión de la Junta Arbitral debió de abordarse desde la evidencia del fracaso de la fórmula vigente.

En el ámbito de la Administración Central, para esas fechas, a diferencia de lo que había ocurrido antes, a lo largo de la historia de las negociaciones de Conciertos y Convenios vascos y navarros, se disponía por vez primera de un precedente de Junta Arbitral resolutoria de conflictos de competencia en materia tributaria, cuya Presidencia no se atribuía a un magistrado del Tribunal Supremo.

En efecto, en el año 1996, por medio de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, se había modificado la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), introduciendo un Capítulo 4º que preveía la existencia de una Junta Arbitral encargada de resolver los conflictos que en materia de tributos cedidos se plantearan entre la Administración Central y las de las Comunidades Autónomas, o entre éstas.

<sup>13</sup> La redacción originaria del art. 39.1 del Concierto de 1981 se modificó: por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre; por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre; y por la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

En aquella Ley (art. 24) se estableció que la Junta Arbitral estaría presidida por “por un jurista de reconocido prestigio, designado para un período de cinco años por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas”.

Pues bien, al abordar la cuestión de la Junta Arbitral en la negociación del Concerto en 2001 debió pesar este precedente. Y resultó decisivo hasta el extremo de que la fórmula del profesional designado de consenso por ambas partes, se extendió no ya al Presidente de la Junta Arbitral sino a todos sus miembros.

En un expresivo quiebro, en la nueva redacción se simplificó la fórmula de composición de la Junta Arbitral hasta el extremo de limitar la regulación a la mera previsión de que debía estar formada por tres miembros, designados por el Ministro y el Consejero autonómico, sin otro requisito más que el de ser expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística (art. 65 del Concerto de 2002).

Como apunta De la Hucha Celador<sup>14</sup>, se pasó de una fórmula paritaria con árbitro imparcial dirimente —que por cierto sigue vigente en la LOFCA— a una fórmula de consenso más político que jurídico.

El texto ni siquiera prevé expresamente la figura de un Presidente que, ello no obstante, se ha designado de forma nominativa por el Ministro y por el Consejero en cada una de las dos ocasiones en las que se ha constituido la Junta. Presidente que, dada la composición de la Junta, ya no tiene, ni siquiera de hecho, un voto de calidad, pero que se necesita por cuestiones obvias procedimentales y protocolarias. De hecho, el Reglamento de la Junta Arbitral le confiere funciones específicas.

En teoría, tras este cambio radical en la composición de la Junta, ya no era difícil constituirla. Solo

<sup>14</sup> De la Hucha Celador, Fernando, “El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra”, 2006, pág. 192.

se necesitaba un consenso respecto de tres profesionales de lo tributario o hacendístico, con más de quince años de experiencia. El universo de candidatos era ya infinito.

Pues bien, pese a ello, el acuerdo tampoco llegó de manera fácil. De hecho, durante seis años siguió sin existir una Junta Arbitral.

Una vez más, no existía la Junta Arbitral pero ninguna de las dos Administraciones exigía con firmeza y convicción que se constituyera.

Pero ya a partir del año 2000 los conflictos entre las Administraciones se habían multiplicado y los obligados tributarios habían empezado a sufrir en su ser las consecuencias de estos conflictos.

Fue sobre todo la AEAT quien inició actuaciones directamente sobre sociedades que ya habían liquidado sus tributos a las Haciendas Forales, reivindicando su competencia y rechazando la de las Administraciones que habían admitido las declaraciones. Y fueron estas empresas las que empezaron a reclamar la formación de la Junta Arbitral para remediar el conflicto que les afectaba.

La Administración Central argumentaba que tenía que intervenir directamente ante los obligados tributarios, aun cuando éstos ya hubieran cumplido con sus obligaciones tributarias ante las otras Administraciones, porque al no existir la Junta Arbitral no podía resolver la cuestión directamente con las Haciendas Forales.

Y, a su vez, las Haciendas Forales reprochaban a la AEAT la omisión del procedimiento previsto para la resolución de las controversias entre Administraciones por no haber acudido a la Junta Arbitral, aun desde la certeza de que ésta no estaba constituida.

De esta forma, la misma falta de la Junta Arbitral se convertía en argumento para sustanciar conflictos que involucraban a los obligados tributarios, quienes no tuvieron más alternativa que impugnar ante la jurisdicción ordinaria las actuaciones que estimaban viciadas de incompetencia.

Los tribunales pusieron de manifiesto lo absurdo de la situación y responsabilizaron de ello a las dos Administraciones, por negarse a alcanzar un acuerdo para nombrar a la Junta Arbitral, reprochándoles incluso de forma explícita el incumplimiento de la ley<sup>15</sup>. Pero no por ello admitieron a trámite, en todos los casos, los recursos contencioso-administrativos que se planteaban por los obligados tributarios contra actuaciones que, por su naturaleza, eran residenciables ante la Junta Arbitral.

De hecho, el problema llegó hasta el Tribunal Constitucional, que en sentencia 26/2008, de 11 de febrero, dictada en un recurso de amparo, declaró que la falta de constitución formal de la Junta Arbitral no puede conducir a privar de la posibilidad de la tutela jurisdiccional de los afectados, impidiéndoles el acceso a la vía judicial

Inevitablemente, en este lapsus hubo muchos damnificados y la doctrina comenzó a denunciar la falta de la Junta Arbitral y las nefastas consecuencias que ello tenía para los obligados tributarios.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> "no cabe asumir el argumento relativo a la inexistencia de una Junta arbitral, o por mejor decir, tal argumento debe ser calificado de irrelevante. Así, el propio artículo 39.1 disponía que "Se constituye una Junta Arbitral...", de manera que desde la entrada en vigor de la Ley 12/1981 existía tal Junta Arbitral, precisamente constituida por el artículo 39.1 del CEPV que se acaba de citar. Desde esta perspectiva el que se hubiera procedido o no a nombrar los componentes o miembros de esa Junta Arbitral constituida "ministerio legis", es algo puramente adjetivo y, en todo caso, no puede hacer depender el funcionamiento de una institución creada por la ley de la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de las previsiones de la Ley. Además, nada obsta a que en cualquier momento los órganos administrativos competentes para la designación de sus miembros procediesen a su efectivo nombramiento, tal y como consta en el expediente administrativo respecto de algunos de ellos. Por lo tanto, al existir la Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos que para su actuación se preveían en el citado artículo 39.6 de la Ley 12/1981". (SAN de 28 de enero de 2003, f.j. 4º)

<sup>16</sup> Burlada Echeveste, José Luis, "Las relaciones entre la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico y el derecho de acceso a la Jurisdicción", 2008; Merino Jara, Isaac, "Acerca de la "inexistente" Junta Arbitral del Concierto Económico", 2006; Muguruza Arrese, Ja

La presión sobre las Administraciones por parte de los profesionales y de los ciudadanos llevó por fin a la constitución de la primera Junta Arbitral de la historia del Concierto Económico.

En el año 2007 se alcanzó un acuerdo para designar a los tres vocales y para nombrar, de entre ellos, a un Presidente. La Comisión de Concierto Económico, en reunión de 30 de julio de 2007, acordó el nombramiento de tres prestigiosos profesores universitarios como miembros de la Junta Arbitral, y acordó asimismo el texto del Reglamento de la Junta.

Los miembros constituyentes de la Junta Arbitral del Concierto fueron los catedráticos D. Carlos Palao Taboada, que fue nombrado Presidente, D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, formalmente designados por medio de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 2603/2007, de 5 de septiembre de 2007 (BOE de 11-09-07) y de la Orden de la Consejera de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco de 27 de septiembre de 2007 (BOPV de 23-10-2007).

El "Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco" se aprobó por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre y se publicó en el BOE del 16 de enero de 2008.

Aunque no se preveía en el Concierto, el Reglamento de la Junta reguló la figura del Secretario de la misma, con voz y sin voto, estableciendo que deberá tener la condición de persona al servicio de la Administración del Estado o de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco o de las Diputaciones Forales y que será designado, rotativamente y por períodos de tres años, por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

En el primer turno, la Secretaría recayó en la parte vasca, y fueron designados Secretarios, su-

vier, "Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco", 2004; Orena Domínguez, Aitor, "La tutela judicial efectiva y la falta de Junta Arbitral", 2008.

cesivamente, los funcionarios del Gobierno Vasco, D.ª Nekane Bolinaga Alcelay<sup>17</sup>, D. José Ramón Martínez Martínez<sup>18</sup> y D. Mikel Ortega Abad<sup>19</sup>.

Igualmente, aunque ni el Concierto ni el Reglamento regulaban la cuestión de la sede de la Junta, en la misma Orden mediante la que se procedió al nombramiento de la primera Secretaria, se estableció como sede de la Junta una dependencia del Gobierno Vasco radicada en Vitoria – Gasteiz, en la calle Portal de Castilla número 15.

La Junta Arbitral no tiene ni presupuesto ni dotación de personal. Los medios materiales mínimos imprescindibles para cumplir su función le son prestados, en cada período, por la Administración que ostenta la Secretaría, que asume igualmente los gastos de desplazamiento y las dietas de los árbitros.

La primera sesión de la Junta Arbitral se celebró en el mes de mayo de 2008.

La Junta Arbitral se encontró desde el primer día con una verdadera saturación de asuntos, pues estaban pendientes todos los que se habían planteado en los años anteriores a su creación.

## 7. LA JUNTA ARBITRAL ES UNA INSTANCIA PREVIA A LOS TRIBUNALES.

El Concierto Económico establece que las resoluciones de la Junta Arbitral se pueden recurrir ante el Tribunal Supremo. Alonso Arce ha analizado el fundamento legal y el formalismo de este recurso<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> Orden de 2 de enero de 2008, de la Consejera de Hacienda y Administración Pública (BOPV de 22-01-2008).

<sup>18</sup> Orden de 2 de diciembre de 2008, de la Consejera de Hacienda y Administración Pública (BOPV de 15-12-2008).

<sup>19</sup> Orden de 8 de julio de 2009, del Consejero de Economía y Hacienda (BOPV de 31-07-2009).

<sup>20</sup> Alonso Arce, Iñaki, "El Tribunal Supremo se pronuncia por primera vez sobre una Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico", 2010.

El hecho de que el recurso sea ante el Tribunal Supremo es seguramente una herencia de cuando el Presidente debía ser un magistrado del Tribunal Supremo.

Lógicamente, las resoluciones de un órgano presidido por un magistrado del Tribunal Supremo no podían ser enjuiciadas por un tribunal inferior.

Hoy, no existiendo este condicionante, podría por tanto discutirse el sentido técnico de que el recurso sea ante el Tribunal Supremo. Sin duda es un factor de prestigio y de distinción para la Junta Arbitral, pero tal vez no tiene una completa explicación funcional.

Merino Jara<sup>21</sup> ha reflexionado sobre el falso carácter "arbitral" de la Junta pese a su denominación. Acierta cuando dice que si fuera una verdadera instancia arbitral sus resoluciones pondrían fin a los conflictos.

Realmente la Junta Arbitral es una instancia administrativa, que no impide necesariamente el itinerario forense del conflicto, pero que lo restringe a una instancia única, y su intervención —la de la Junta Arbitral— es, además, en todo caso obligatoria antes del planteamiento del conflicto ante los tribunales.

Esto es perfectamente comprensible, pues un verdadero arbitraje supondría la renuncia a los tribunales de justicia por parte de unos poderes públicos. Y ello es difícil de admitir en nuestro modelo de separación de poderes y de control de legalidad.

Lo ha recordado el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de octubre de 2013: "la función resolutoria de los conflictos por parte de la Junta Arbitral se inscribe, dentro de un procedimiento administrativo y, en concreto, se configura como mero trámite administrativo, esto es, como se ha dicho por este Tribunal en incontables ocasiones, como "vía administrativa previa a la jurisdiccional". Así es, el conocimiento de los litigios compe-

<sup>21</sup> Merino Jara, Isaac, "La Junta Arbitral del Concierto Económico", 2006.

tenciales entre Administraciones públicas corresponde a este orden jurisdiccional por mandato constitucional y reconocimiento legal; este es el presupuesto realmente importante en el que debe inscribirse la función de resolución de los conflictos entre las Administraciones por parte de la Junta Arbitral, por lo que las dificultades o complejidades procedimentales, en modo alguno pueden perjudicar fatalmente el derecho al acceso a los tribunales de justicia, tutela judicial efectiva, para la posible resolución judicial del conflicto surgido entre las administraciones".

Es incontestable el rigor técnico del razonamiento. Pero precisamente ese rigor, seguramente, hubiera merecido una mayor matización en la formulación para que a nadie pudiera sugerir una devaluación de la función de la Junta con la que, sin duda, el propio Tribunal Supremo no comulgaría.

## 8. LA JUNTA ARBITRAL EN FUNCIONAMIENTO.

La Junta Arbitral, pese a constituirse en 2008, hasta hoy, en total, sólo ha estado operativa a lo largo de unos cuatro años.

En dos ocasiones ha quedado paralizada porque ha sido necesario nombrar un nuevo árbitro. En una ocasión por renuncia de uno de sus miembros que accedió a un cargo público incompatible con la función, y en otra ocasión por jubilación de otro.

La necesidad de alcanzar un consenso para el nombramiento de los nuevos miembros ha motivado, en cada una de estas dos ocasiones, interrupciones de varios meses. Ello explica que en casi seis años de existencia, su funcionamiento efectivo se reduzca a cuatro.

A finales de 2009, uno de los árbitros, D. Fernando de la Hucha, fue nombrado Viceconsejero de Hacienda del Gobierno Vasco, por lo que renunció a su condición y se procedió a su cese.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> Orden de 3 de noviembre de 2009, del Consejero de Economía y Hacienda (BOPV de 25-11-2009) y Orden EHA/2975/2009, de 29 de octubre (BOE de 07-11-2009).

Se tardó más de un año en designar como nuevo árbitro al abogado D. Javier Muguruza Arrese, cuyo nombramiento se publicó en diciembre de 2010<sup>23</sup>, lo que supuso la paralización de la Junta durante todo ese período.

Y tras tres años de normal funcionamiento, en el curso del cual se produjo el traspaso de la Secretaría a un funcionario dependiente de la Administración Central, D. Pablo Urrecha Benguría<sup>24</sup> y el traslado del domicilio de la Junta a la sede de la AEAT en Vitoria – Gasteiz, calle Olaguibel 7, a finales de 2013 se produjo una nueva paralización de la actividad de la Junta.

Esta vez estuvo motivada por la expiración del nombramiento de los árbitros. En el caso de D. Carlos Palao y de D. Isaac Merino porque habían sido nombrados en septiembre de 2007, disponiendo el Concierto que el período de ejercicio de la función era de seis años. Y en el caso de D. Javier Muguruza, por haber sustituido a D. Fernando de la Hucha, que también había sido designado en 2007, y prever el Concierto que el nombrado para cubrir una vacante lo sería por el período de mandato que restara al que sustituiría.

El problema derivado de la expiración de esos nombramientos resultaba especialmente preocupante a la luz del dictado del artículo 65 del Concierto, que no solo precisaba el plazo de ejercicio de los árbitros, sino que además establecía que a la conclusión de tal período, los árbitros no podían ser reelegidos, salvo que hubieran permanecido

<sup>23</sup> Orden EHA/3251/2010, de 9 de diciembre (BOE de 20-12-2010) y Orden de 23 de noviembre de 2010, del Consejero de Economía y Hacienda (BOPV de 07-12-2010).

<sup>24</sup> Orden de 23 de mayo de 2011, del Consejero de Economía y Hacienda (BOPV de 13-06-2011). La Administración Central, en lugar de designar nominativamente al Secretario, optó por designar para tal cargo a "la persona titular de la Jefatura de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del País Vasco, que será sustituida, en caso de ausencia, vacante o enfermedad u otra causa legal, por la persona que la sustituya en sus funciones en el área de Relaciones Institucionales de dicha Delegación". Durante todo el período en que le correspondió la secretaría, el titular de esa Jefatura fue D. Pablo Urrecha Benguría.

en el cargo menos de tres años, lo que impedía la reelección de los Profesores Palao y Merino.

Luego de lo difícil que habían resultado los consensos para la designación de árbitros, con buen criterio, las dos Administraciones convinieron modificar el Concierto para eliminar la prohibición de reelección. Pero ello obligó a demorar la renovación de la Junta hasta que se concluyó el complicado protocolo de modificación del Concierto.

Afortunadamente, la necesidad de concertar el elenco de nuevas figuras tributarias implantadas en 2013 y 2014 propició una aceleración de este proceso. En el BOE del 22 de abril de 2014 se publicó la Ley 7/2014, de 21 de abril, de modificación del Concierto, que entre otras medidas, eliminó la prohibición de renovación en el cargo de árbitro.

Se modificó también, congruentemente, y previo acuerdo en la Comisión Mixta de Concierto, el Reglamento de la Junta Arbitral por medio del Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo, publicado en el BOE del 29 de mayo de 2014.

Y por fin, mediante las Ordenes del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, HAP/889/2014, de 30 de mayo (BOE de 31-05-2014) y del Consejero de Hacienda y Finanzas, de 12 de mayo de 2014 (BOPV de 12-05-2014), se procedió a la nueva designación de los vocales de la Junta Arbitral: D. Gabriel Casado Ollero, que fue nombrado Presidente, D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese.

Por nuevo transcurso del plazo de tres años establecido en el Reglamento, la Secretaría volvió al Gobierno Vasco, que por Orden del Consejero de Hacienda, de 30 de junio de 2014 (BOPV de 30-06-2014), designó para esa función a Dña. Loreto Abaigar Echegoyen y volvió a fijar la sede de la Junta en la calle Portal de Castilla 15, de Vitoria – Gasteiz.

El acceso de D. Carlos Palao Taboada a la condición de jubilado por cumplir la edad reglamentaria, supuso un obstáculo infranqueable para ser renovado en el mandato de Presidente de la Junta Arbitral.

En un acto solemne celebrado en el edificio de la Bolsa de Bilbao, el día 21 de julio de 2014, con presencia del Secretario de Estado de Hacienda, del Consejero de Hacienda del Gobierno Vasco, del Diputado General de Bizkaia y del nuevo Presidente de la Junta Arbitral, entre otras muchas autoridades, se rindió homenaje de público reconocimiento a la figura del Profesor Palao por su labor como primer Presidente de la Junta.

En esa misma fecha celebró su primera reunión en Bilbao la renovada Junta, en las dependencias del Gobierno Vasco en el edificio de la Bolsa de Bilbao.

La Junta Arbitral, por regla general se reúne en la sede que tiene fijada en cada período de Secretaría, que siempre ha radicado en la ciudad de Vitoria – Gasteiz. Excepcionalmente, durante el período en el que la Secretaría correspondió a la AEAT, se celebraron sendas reuniones en sus Delegaciones de Donostia – San Sebastián y de Bilbao, ocasión en la que sus miembros cumplimentaron a las autoridades tributarias estatales y forales de los respectivos Territorios Históricos, así como al Presidente del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

### **9. Aportación de la Junta Arbitral a la consolidación del Concierto.**

Podría pensarse que los retrasos en la constitución de la Junta Arbitral, sus paralizaciones en las ocasiones en las que ha debido procederse al nombramiento de árbitros y la cantidad de resoluciones que se han recurrido al Tribunal Supremo, son muestras de un cierto fracaso de la institución.

Esto es completamente falso a mi entender.

Después de tantos años de paralización, la mera constitución de la Junta Arbitral, es por sí sola un éxito sin precedentes.

Su constitución demostró que, por fin, se encontró una fórmula válida de composición y nombramiento. Tardó pero se consiguió.

A día de hoy, hasta en tres ocasiones se han producido consensos para el nombramiento de

miembros de la Junta Arbitral. Esto era impensable hace diez años.

El repertorio de Resoluciones de la Junta Arbitral ha creado un cuerpo de doctrina en materia de puntos de conexión y de domiciliación de obligados tributarios, sin precedente en la historia del Concierto.

La colección de jurisprudencia del Tribunal Supremo español recoge hoy más de cuarenta sentencias localizables con la palabra clave "Junta Arbitral del Concierto".

Los profesionales y los contribuyentes por fin tienen una referencia de solución a los problemas competenciales del Concierto.

Antes de la Junta, los problemas derivados de los conflictos de competencias se percibían como problemas sin solución.

El Concierto Económico, antes de la Junta Arbitral, para muchos ciudadanos, era sólo una fuente de problemas imposibles de resolver. Sobre todo para los ciudadanos de fuera del País Vasco. Y eso era malo para el Concierto.

La Junta Arbitral ha convertido a los problemas derivados del Concierto en problemas normales y solucionables.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo y las resoluciones de la Junta Arbitral revisten al Concierto Económico del soporte doctrinal que corresponde a una institución como él.

Las sentencias y resoluciones constituyen fuente de inspiración a la doctrina científica que está generando ya una literatura notable en torno a la materia.<sup>25</sup>

<sup>25</sup> Arana Landín, Sofía, "Conflictos de competencias entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia", 2006; Burlada Echeveste, José Luis, "El fantasma de la Junta Arbitral del Concierto Económico y su consideración como existente: el fin de un pernicioso razonamiento jurídico. Nota a la STS de 10 de julio de 2008", 2009; Ereño García, Olatz, "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco", 2011; Martínez Bárbara, Gemma,

Así, podemos concluir que los conflictos, como fuentes de resoluciones y de sentencias, se han convertido en un elemento de consolidación del Concierto Económico gracias a la Junta Arbitral.

## BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, IÑAKI, "El Tribunal Supremo se pronuncia por primera vez sobre una Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico", Fórum Fiscal de Bizkaia, mayo 2010, págs. 21 - 30. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/FFB\\_2010\\_ALONSO\\_EL\\_TS\\_se\\_pronuncia\\_sobre\\_una\\_resolucion\\_JA.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/FFB_2010_ALONSO_EL_TS_se_pronuncia_sobre_una_resolucion_JA.pdf)

ALONSO ANDUIZA, ISABEL E IZQUIERDO PÉREZ, LUIS J., "La Junta Arbitral del Concierto Económico: pasado, presente y futuro", Zergak – Gaceta Tributaria del País Vasco, nº. 37, 2009, págs. 109 - 122. [www.euskadi.net/contenidos/boletin\\_revista/zergak/es\\_z37/adjuntos/Z37%20-%2003%2002%20-%20Varios.pdf](http://www.euskadi.net/contenidos/boletin_revista/zergak/es_z37/adjuntos/Z37%20-%2003%2002%20-%20Varios.pdf)

ALONSO OLEA, EDUARDO, "El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y Formación de un Derecho Histórico", IVAP, Oñati (Gipuzkoa), 1995. [http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/bibliografia/ALONSO-OLEA\\_EL\\_Concierto\\_Economico\\_1878-1937\\_Origenes.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/bibliografia/ALONSO-OLEA_EL_Concierto_Economico_1878-1937_Origenes.pdf)

ARAMBURU URTASUN, MIKEL, "Provincias Exentas, Convenio-Concierto. Identidad Colectiva de la Vasconia peninsular (1969-2005)", Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autónomo de Vasconia, Donostia - San Sebastián, 2005. [fedhav.eu/sites/default/files/1echegaray\\_Aranburu.pdf](http://fedhav.eu/sites/default/files/1echegaray_Aranburu.pdf)

ARANA LANDÍN, SOFÍA, "Conflictos de competencias entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia", Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, nº. 14, 2006, págs. 27 - 40. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/autores/JT-](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/autores/JT-)

"Vías de resolución de discrepancias entre las administraciones tributarias en relación con la domiciliación de los contribuyentes en el Concierto Económico", 2009; Merino Jara, Isaac, "La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental", 2014.

2006\_ARANA-S\_Conflictos\_de%20competencia\_entre\_AGE\_y\_DFB.pdf

BURLADA ECHEVESTE, JOSÉ LUIS, "Génesis de la Junta Arbitral del Concierto Económico y del Convenio Económico", Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2007, págs. 101 - 148. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/NFD\\_2007\\_BURLADA\\_J\\_Génesis\\_de\\_la\\_JA\\_del\\_CE.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/NFD_2007_BURLADA_J_Génesis_de_la_JA_del_CE.pdf)

BURLADA ECHEVESTE, JOSÉ LUIS, "Las relaciones entre la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico y el derecho de acceso a la jurisdicción", Revista Técnica Tributaria, nº. 83, 2008, págs. 25 - 52. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/RTT\\_2008\\_BURLADA\\_J\\_Las\\_relaciones\\_entre\\_la\\_inexistente\\_Junt.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/RTT_2008_BURLADA_J_Las_relaciones_entre_la_inexistente_Junt.pdf)

BURLADA ECHEVESTE, JOSÉ LUIS Y BURLADA ECHEVESTE, INÉS MARÍA, "El fantasma de la Junta Arbitral del Concierto Económico y su consideración como existente: el fin de un pernicioso razonamiento jurídico. Nota a la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008", Quincena Fiscal, nº. 7/2009, págs. 87 - 95. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/QF\\_2009\\_BURLADA\\_J\\_EL\\_fantasma\\_de\\_la\\_Junta\\_Arbitral.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/QF_2009_BURLADA_J_EL_fantasma_de_la_Junta_Arbitral.pdf)

DEL BURGO TAJADURA, JAIME IGNACIO, "Origen y Fundamento del Régimen Foral de Navarra", Biblioteca de Derecho Foral, vol. 12, Pamplona, 1968.

DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, "El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra", Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, Donostia-San Sebastián, 2006. [fedhav.eu/sites/default/files/2echegaray\\_delaHucha.pdf](http://fedhav.eu/sites/default/files/2echegaray_delaHucha.pdf)

EREÑO GARCÍA, OLATZ, "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco", Forum fiscal de Alava, Mes 8-9, 2011, págs. 15 - 26. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/FFA\\_2011\\_ERE%C3%91O%20\\_Resoluciones\\_de\\_la\\_JA\\_de\\_CE.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/FFA_2011_ERE%C3%91O%20_Resoluciones_de_la_JA_de_CE.pdf)

ESTECHA MARTÍNEZ, JOSÉ MARÍA, "Régimen Político Administrativo de las Provincias Vasco Navarras: colección de leyes, decretos, reales órdenes

y resoluciones del Tribunal Contencioso Administrativo relativos al País Vasconavarro", segunda edición y apéndices I y II, editor Joseba Agirreazkuenaga, Instituto de Derecho Histórico de Euskal Herria / Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1997. [www.conciertoeconomico.org/phocadownload/regimenprovinciasvasconavarras.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/phocadownload/regimenprovinciasvasconavarras.pdf)

MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA, "Vías de resolución de discrepancias entre las administraciones tributarias en relación con la domiciliación de los contribuyentes en el Concierto Económico", Zergak - Gaceta Tributaria del País Vasco, nº. 37, 2009, págs. 89 - 108. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/ZERG\\_2009\\_MARTINEZ\\_G\\_Vias\\_de\\_resolucion\\_de\\_discrepancias.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/ZERG_2009_MARTINEZ_G_Vias_de_resolucion_de_discrepancias.pdf)

MERINO JARA, ISAAC, "Acerca de la 'inexistente' Junta Arbitral del Concierto Económico", Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, nº. 6/2006, págs. 23 - 27. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/JT\\_2006\\_MERINO\\_I\\_Acerca\\_de\\_la\\_inexistente\\_JA.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/JT_2006_MERINO_I_Acerca_de_la_inexistente_JA.pdf)

MERINO JARA, ISAAC, "La Junta Arbitral del Concierto Económico", Revista Vasca de Administración Pública, nº. 75, 2006, págs. 85 - 104. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/RVAP\\_2006\\_MERINO\\_I\\_La\\_Junta\\_Arbitral\\_del\\_CE.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/RVAP_2006_MERINO_I_La_Junta_Arbitral_del_CE.pdf)

MERINO JARA, ISAAC, "La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental", Zergak - Gaceta Tributaria del País Vasco, nº. 1/2014, págs. 133 - 166. [www.ogasun.ejgv.euskadi.net/contenidos/informacion/zergak47/es\\_def/adjuntos/Z47-00%20Sumario.pdf](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/contenidos/informacion/zergak47/es_def/adjuntos/Z47-00%20Sumario.pdf)

MUGURUZA ARRESE, JAVIER, "Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco", Actualidad Jurídica Aranzadi, nº. 604, 2004, págs. 4 - 5. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/autores/AJA-2004\\_MUGURUZA-J\\_Esperando\\_a\\_la\\_Junta\\_Arbitral.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/autores/AJA-2004_MUGURUZA-J_Esperando_a_la_Junta_Arbitral.pdf)

ORENA DOMÍNGUEZ, AITOR, "La tutela judicial efectiva y la falta de Junta Arbitral", Quincena Fiscal, nº. 10/200, págs. 93 - 96. [www.conciertoeconomico.org/joomdocs/QF\\_2008\\_ORENA\\_A\\_La\\_tutela\\_judicial\\_efectiva\\_y\\_la\\_ausencia\\_de.pdf](http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/QF_2008_ORENA_A_La_tutela_judicial_efectiva_y_la_ausencia_de.pdf)

SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, "*Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*", Revista Jurídica de Navarra, n.º. 48, 2009, págs. 75 - 105. [www.navarra.es/home\\_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Presidencia+justicia+e+interior/Publicaciones/Revistas/Revista+Juridica+de+Navarra/Sumarios/sumario48.htm](http://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Presidencia+justicia+e+interior/Publicaciones/Revistas/Revista+Juridica+de+Navarra/Sumarios/sumario48.htm)

URIARTE SANTAMARINA, PEDRO LUIS, "*Documentos de trabajo de la negociación del Concierto Económico de 1981*", inédito, archivo personal del Sr. Uriarte.

### 1. LOS ORÍGENES DE LA JUNTA ARBITRAL EN EL CONVENIO ECONÓMICO CON NAVARRA Y EN EL CONCIERTO ECONÓMICO CON EL PAÍS VASCO. REFERENCIA A LA JUNTA ARBITRAL DEL TERRITORIO COMÚN.

#### 1.1. Navarra

Se considera que la denominación “Junta Arbitral” se utiliza por primera vez para designar a un órgano establecido por el Convenio con Navarra aprobado por Real Decreto de 15 de agosto de 1927<sup>1</sup>. La Disposición 5ª de dicho Convenio regulaba el procedimiento de liquidación de las Tarifas 2ª y 3ª de la Contribución de Utilidades y establecía que en el caso de que una sociedad domiciliada en Navarra debiese “contribuir al Tesoro Nacional” la Diputación Foral debía remitir el expediente a la Delegación de Hacienda para que fijase la cifra relativa de negocios, dando cuenta de la asignada a la Diputación para que prestase su conformidad o formulase reparos. En este segundo caso, si no se llegase a un acuerdo se remitiría el expediente a la Dirección General de Rentas Públicas, que determinaría la cifra de negocios. Si la Diputación no estuviera conforme con esta fijación, podía pedir su revisión “por una Junta Arbitral residente en Madrid, renovable cada tres años, formada por un funcionario del Estado, un representante de la Diputación provincial y presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por el Gobierno”. La composición de esta Junta Arbitral adoptó un modelo que sería seguido por normas posteriores.

Además de la determinación de la cifra relativa de negocios, la Junta Arbitral del Convenio de 1927 era también competente para resolver la disconformidad de la Diputación con la decisión de la Dirección General de Rentas Públicas de la discrepancia entre la Diputación y la Oficina Li-

quidadora del Impuesto de Derechos Reales acerca de la fijación de la parte de capital destinada a las operaciones en territorio común, por la que debían tributar las sociedades por los actos sujetos a dicho impuesto.



El Convenio Económico aprobado por Ley de 8 de noviembre de 1941 extendió la competencia de la Junta Arbitral a todas las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación del Convenio. El siguiente Convenio, aprobado por Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio, mantiene la competencia de la Junta Arbitral para conocer de todas las cuestiones expresamente previstas en él, así como las que surjan de su interpretación y aplicación. Por otra parte, modifica la composición de la Junta aumentando a dos los representantes tanto del Ministerio de Hacienda como de la Diputación, y establece que el Magistrado del Tribunal Supremo que la preside fuese designado cada dos años por el Presidente de este Tribunal (art. 19), no por el Gobierno como en el Convenio anterior, lo cual constituye un avance en el sentido de la independencia de este miembro de la Junta. Se dispone además que la Junta Arbitral en su primera sesión adoptará las normas de procedimiento que ante ella se haya de seguir, inspirándose en los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo.

La Ley 28/1990, de 26 de diciembre, aprobó el nuevo Convenio, formalmente vigente, aunque profundamente reformado por la Ley 25/2003, de 15 de julio, que además establece el texto consolidado del Convenio. El texto original dedica a la Junta Arbitral el capítulo VI, integrado por el artículo 45, cuyo apartado 1 define las competen-

(\*) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid.

<sup>1</sup> Cfr. DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomo de Vasconia, San Sebastián, 2006, p. 65; BURLADA ECHEVESTE, J.L., “Génesis de la Junta Arbitral del Concierto Económico y del Convenio Económico”, *Nueva Fiscalidad*, 2/2007, p. 101.

cias de la Junta en términos muy similares a los del texto vigente. El apartado 2 modifica la composición de la Junta en los siguientes aspectos: (1) el Magistrado del Tribunal Supremo que la preside sería designado por el presidente de este Tribunal por un plazo de cinco años, a propuesta del Consejo General del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia de Navarra; (2) el número de representantes de la Administración del Estado y de la Comunidad Foral se eleva a cuatro. Dispone además el precepto que cuando el conflicto afecte a la Administración de una Comunidad Autónoma, uno de los representantes de la Administración del Estado sería sustituido por otro designado por el Gobierno de dicha Comunidad Autónoma. Se mantiene la competencia de la propia Junta Arbitral para la adopción de las normas de procedimiento, legitimación y plazos, inspirándose en los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo del Estado. Por otra parte, dispone el citado precepto que los acuerdos de la Junta Arbitral serán recurribles en vía contencioso-administrativa ante la sala correspondiente del Tribunal Supremo, "sin perjuicio de su carácter ejecutivo". El Convenio precedente de 1969 guardaba silencio acerca de estos dos aspectos (reglamento y recurso), por lo que cabía sostener que los acuerdos de la Junta Arbitral no eran susceptibles de recurso en vía jurisdiccional. La nueva disposición orienta la configuración de la Junta Arbitral en la dirección de un órgano administrativo.

Finalmente, la Ley 25/2003, de 15 de julio, artículo 51, modifica radicalmente la composición de la Junta Arbitral del Convenio, que ahora está formada por tres miembros nombrados conjuntamente por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra "entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística", para un periodo de seis años. La aprobación de las normas de procedimiento ante la Junta se sustrae a la competencia de ésta: el citado artículo del Convenio alude simplemente (apartado 4, párrafo 2º) al "procedimiento que reglamentariamente se establezca". El Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio fue aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, si bien su preám-

bulo indica que fue "elaborado por acuerdo entre ambas Administraciones".

## 1.2. País Vasco

Por lo que se refiere el País Vasco, se señalan como antecedente de la Junta Arbitral los Jurados Mixtos de Utilidades previstos en el Reglamento del Concierto Económico con las Provincias Vascongadas aprobado por Real Decreto de 24 de diciembre de 1926<sup>2</sup>. La función de dichos Jurados era establecer la cifra relativa de negocios en función de la cual debían tributar por la Contribución de Utilidades las sociedades que los realizasen en ambos territorios, común y concertado (art. 17). El Reglamento creaba un Jurado Mixto Central y tres provinciales en cada una de las tres provincias vascongadas. El Jurado Central estaba formado por tres funcionarios del Ministerio de Hacienda y un representante de cada una de las tres Diputaciones de las "provincias concertadas", presidido por un Magistrado del Tribunal Supremo nombrado por el Ministro de Hacienda. Los Jurados provinciales estaban presididos por el Delegado de Hacienda y los formaban dos funcionarios de la Delegación y tres representantes de la Diputación respectiva<sup>3</sup> (art. 18).

En el desarrollo de su función de determinar la cifra relativa de negocios, los Jurados Mixtos no eran en realidad órganos de resolución de controversias, sino más bien de administración activa.

<sup>2</sup> Cfr. BURLADA ECHEVESTE, J.L., op. cit., p. 104, recogiendo la opinión en este sentido de DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2005, p. 57, y MERINO JARA, I., "La Junta Arbitral del Concierto Económico", RVAP, núm. 75, 2006, p. 81, nota 1. Como indica BURLADA ECHEVESTE, ibid., p. 108, el RD de 9 de junio de 1925, que sienta las bases del Concierto Económico desarrolladas por el Reglamento de 24 de diciembre de 1926, ya disponía que "la determinación de las bases impositivas a los efectos de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria ... corresponderá exclusivamente a un Jurado mixto de utilidades, en el que tendrán representación las tres provincias concertadas" (Base 4º).

<sup>3</sup> Por consiguiente, un número par de miembros, por lo que la Real Orden de 31 de diciembre de 1927, art. 17, estableció que en caso de empate "se elevará el expediente dentro del tercer día, directamente, al Jurado mixto Central para su resolución".

En efecto, de acuerdo con el procedimiento dispuesto por el artículo 20 del Reglamento, en síntesis, las Diputaciones y Delegaciones de Hacienda correspondientes practicaban por separado una liquidación con el carácter de anticipo a cuenta y remitían después los expedientes al Jurado provincial, el cual fijaba la cifra relativa de negocios. A continuación los expedientes volvían a la Administración respectiva para la práctica de las liquidaciones definitivas. Es interesante señalar que los miembros del Jurado Central podían "alzarse" contra sus acuerdos ante el Ministro de Hacienda, el cual elevaba el expediente a la resolución del Consejo de Ministros. Por otra parte, se establecía que "los acuerdos del Jurado mixto Central que versen sobre cuestiones de hecho, no serán impugnables en la vía contencioso-administrativa, salvo quebrantamiento de forma".

Por consiguiente, en cuanto titulares de esta función, que era la principal de dichos Jurados, estos órganos recuerdan más que una institución de resolución de controversias a los Jurados Tributarios, que existieron en el Derecho español hasta su supresión por la Ley 34/1980, de 21 de Junio, de reforma del procedimiento tributario, y en tal sentido sólo de manera imprecisa pueden ser considerados antecedentes de la actual Junta Arbitral. No alteran esta conclusión las otras competencias que el artículo 19 del Reglamento de 1926 atribuía a los Jurados mixtos: determinar si una empresa domiciliada en uno de los dos territorios realiza o no negocios en el otro<sup>4</sup> y fijar además de las cifras relativas de negocios las bases

<sup>4</sup> El precepto reglamentario establecía que para las empresas de fabricación y compraventa esta determinación debía hacerse ateniéndose a las respectivas normas establecidas en los artículos 21 y 22. Con arreglo al primero de estos artículos "se entenderá que una Empresa constituida o domiciliada en uno de los territorios opera en el otro, siempre que tenga en él oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, sucursales, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la Empresa. En consecuencia, se entenderá que una Empresa de fabricación no opera en un territorio cuando venda directamente o por medio de sus viajantes y representantes siempre que uno y otros se limiten a transmitir los pedidos y no estén facultados para perfeccionar el contrato". El artículo 22 contiene una norma semejante. Por tanto, el criterio para determinar cuándo una empresa realizaba operaciones en un territorio era la existencia en éste de lo que hoy se deno-

minativas totales cuando la empresa "ofreciese resistencia, excusa o negativa al cumplimiento de sus deberes fiscales en orden a la presentación de documentos que deban aportar o a la práctica de las comprobaciones que las disposiciones aplicables prevengan". Esta última función era precisamente la característica de los Jurados Tributarios.

Tras la supresión del régimen de concierto en Guipúzcoa y Vizcaya por el Decreto-Ley de 23 de junio de 1937, al término de la Guerra Civil, por lo que se refiere a Álava, es dudoso que subsistiesen los Jurados mixtos. El Decreto de 9 de mayo de 1942 no deroga el RD de 9 de junio de 1925, sino que le añade las disposiciones necesarias para adaptar el Concierto a la reforma tributaria aprobada por la Ley de 16 de diciembre de 1940. Respecto de los nuevos impuestos concertados (Impuesto sobre consumos de lujo, Contribución sobre usos y consumos, Contribución sobre la Renta y Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios), el artículo 13 del citado Decreto disponía que "[e]n caso de discrepancia entre la Diputación y la Administración del Estado ... será sometida la divergencia, con todos los documentos y antecedentes precisos a la Dirección General del Ramo a que corresponda la cuestión debatida, contra cuya resolución podrá aquélla interponer recurso ante el Ministro de Hacienda en el plazo de tres meses".

En el nuevo Concierto, aprobado por Decreto de 29 de febrero de 1952<sup>5</sup>, no hay referencia a los Jurados mixtos. Su artículo 7º disponía que la cifra relativa de negocios a efectos de la Contribución de Utilidades se fijaría por acuerdo conjunto del Presidente de la Diputación de Álava y el Delegado de Hacienda. De no existir conformidad resolvía la discrepancia el Director General de Contribuciones y Régimen de Empresas, contra cuyo acuerdo se podía interponer recurso ante el Ministro de Hacienda. De acuerdo con el artí-

mina un establecimiento permanente de dicha empresa.

<sup>5</sup> ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, M., *100 años de Concierto Económico*, Diputación Foral de Álava, Vitoria, 1977, p. 386, lo califica de "5ª renovación del Concierto".

culo 22, “[l]as cuestiones que surjan entre el Gobierno y la Diputación de Álava sobre la aplicación e interpretación del régimen de concierto económico, se resolverán siempre de acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y dicha Diputación”. En caso de discrepancia, tratándose de impuestos encabezados, el Ministro de Hacienda, oyendo previamente a la Diputación y al Consejo de Estado, dictaría, en definitiva la resolución que estimase procedente, contra la cual la Diputación podía interponer recurso contencioso-administrativo. En el caso de impuestos concertados en régimen de gestión, la discrepancia era sometida a la Dirección General del Ramo correspondiente, contra cuya resolución cabía recurso ante el Ministro de Hacienda; contra la resolución del Ministro podía interponerse recurso contencioso-administrativo.

Durante el periodo histórico conocido como la “transición a la democracia” se aprobó un nuevo Concierto Económico con Álava por Real Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre<sup>6</sup>, que refleja todavía el sistema tributario anterior a las reformas iniciadas en 1978. Su artículo 23 reprodujo el mismo sistema de resolución de controversias del Decreto de 29 de febrero de 1952. Por tanto, a diferencia de Navarra, los Concierdos con Álava celebrados durante la dictadura del general Franco no contemplan la existencia de una Junta Arbitral como órgano de resolución de controversias. Para que aparezca hay que esperar hasta el primer Concierto Económico celebrado tras la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 y del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre. Este es el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que abre la historia moderna de esta institución.

En el acta de la Comisión Mixta del Gobierno Vasco y Diputaciones Forales y el Gobierno de la Nación de 29 de diciembre de 1980, incluida en la Memoria del Proyecto de Ley, figuraba una mención de la Junta Arbitral juntamente con la Comisión Coordinadora, bajo el epígrafe “colaboración

entre ambas Administraciones”. La creación de la Junta Arbitral pasó inadvertida por el debate del Proyecto tanto en el Congreso como en el Senado y fue recogida en el artículo 39 de la Ley. La composición de este órgano reproducía la de su homónimo del Convenio con Navarra de 1990: estaba presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo designado para un plazo de cinco años por el Presidente de este Tribunal, a propuesta del Consejo General del Poder Judicial<sup>7</sup> y oído el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y la formaban además ocho Vocales, cuatro representantes de la Administración del Estado designados por el Ministro de Economía y Hacienda y otros cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales a propuesta de las respectivas Diputaciones Forales. Cuando el conflicto afectase a la Administración de otra Comunidad Autónoma, un representante de la Administración del Estado debía ser sustituido por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de dicha Comunidad. Es de señalar que el apartado 4 del artículo 39 del Concierto Económico autoriza a la Junta Arbitral para adoptar sus normas de procedimiento en términos idénticos a los del artículo 45.4 del Convenio Económico de 1990.

La Junta Arbitral formada de la manera expuesta nunca se llegó a constituir. El vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, modificó profundamente la composición de este órgano, adoptando la misma que la establecida para Junta Arbitral del Convenio Económico con Navarra por la Ley 25/2003, si bien a diferencia de ésta, que guardaba silencio sobre este punto, prohibía expresamente la designación de sus miembros para un nuevo mandato (el precepto utiliza con cierta impropiedad el término “reelegidos”). Esta prohibición ha desaparecido en virtud de la modificación del Concierto Económico adoptada por la Comisión Mixta en enero de 2014 y formalizada por la Ley

<sup>7</sup> El texto del art. 39.Dos del Concierto dice literalmente “Consejo Superior del Poder Judicial”, errata que no fue advertida en las sucesivas modificaciones que en los años siguientes sufrió este artículo, que afectaron solamente a su apartado 1, en el que se definían las competencias de la Junta Arbitral.

<sup>6</sup> Se trataría, según ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, M., op. cit., p. 555, de la “6ª renovación del Concierto”.

7/2014, de 21 de abril. Al igual que en la reforma del Convenio Económico de 2003, se suprime la facultad de la Junta Arbitral para aprobar sus propias normas reglamentarias. El Reglamento de la Junta fue aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, cuyo preámbulo indica que fue acordado por ambas Administraciones en la Comisión Mixta del Concierto de 30 de julio de 2007. En esa misma reunión de la Comisión Mixta se convinieron los componentes iniciales de la Junta Arbitral, cuyo nombramiento fue formalizado por Orden EHA/2603/2007, de 5 de septiembre, y Orden de 2 de enero de 2008 de la Consejera de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco. La Junta celebró su primera reunión constitutiva el 4 de abril de 2008, fecha en la cual inició sus actividades.

Así como en la tramitación parlamentaria del Concierto Económico de 1981 la creación de una Junta Arbitral, que, salvo los tenues antecedentes antes señalados, era novedosa en la tradición del régimen de concierto, no suscitó el más mínimo interés al lado de la cuestión capital de la consolidación de dicho régimen en el marco constitucional, en la tramitación del Concierto Económico de 2002<sup>8</sup> sí aparecen algunas referencias a este órgano no carentes de interés. El debate sobre el Proyecto de Ley en las Cortes Generales fue acompañado por sendos debates en las Juntas Generales de Álava y Vizcaya (la Junta General de Guipúzcoa no llevó a cabo ningún procedimiento) y en el Parlamento Vasco sobre ratificación del acuerdo sobre el nuevo Concierto alcanzado entre los Gobiernos español y vasco, plasmado en el acta de la reunión de la Comisión Mixta del Cupo de 6 de marzo de 2002<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Esta tramitación se encuentra recopilada en el volumen titulado *El Concierto Económico vasco. La renovación de 2002. Fuentes documentales*, edición preparada por Iñaki ALONSO ARCE y publicada por Ad Concordiam, Bilbao, [2003].

<sup>9</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Concierto Económico*, op. cit., pp. 63 ss., ha realizado un profundo e interesante análisis crítico del procedimiento de aprobación del Concierto Económico de 2002, poniendo de manifiesto la ausencia de una regulación de dicho procedimiento tanto en el Estatuto de Autonomía como en los Reglamentos del Congreso y el Senado. Señala el citado autor (p. 72) la anomalía de que la aprobación por las Juntas Generales de

Las indicadas alusiones a la Junta Arbitral apuntan a dos aspectos: por un lado, que la nueva composición de la Junta trata de corregir la inoperancia de este órgano en el pasado<sup>10</sup>. Por otro lado, se señala como finalidad de la Junta Arbitral la de evitar la "judicialización" de los conflictos, que es la función primordial del arbitraje<sup>11</sup>.

Álava y Vizcaya de las normas forales de ratificación fuese posterior a la aprobación por el Congreso del Proyecto de Ley del Concierto e incluso la de la norma foral de Álava fuese posterior a la del Senado. En su opinión, es inadecuado el procedimiento de aprobación de una norma foral (pp. 68 s); por el contrario, el Parlamento Vasco no aprobó ninguna ley al respecto. Llega el autor citado a la conclusión de que "[e]n la negociación y aprobación del Concierto vigente, la participación del Parlamento y de las Juntas Generales ha sido jurídicamente irrelevante (porque no está prevista en nuestro ordenamiento jurídico) aunque el testimonio de acuerdo pueda tener virtualidad política". De *lege ferenda* propone DE LA HUCHA que se incorporen a la Comisión Mixta del Concierto representantes de las Juntas Generales, del Parlamento Vasco y de las Cortes Generales (pp. 74 s.) a fin de solucionar "el déficit democrático del que adolece el procedimiento de aprobación del Concierto, dada la presencia testimonial de las Juntas Generales y del Parlamento Vasco y el papel reservado a las Cortes Generales, prácticamente obligadas a votar afirmativamente el Anexo al Proyecto de Ley (es decir, el Concierto en sí) sin posibilidad de enmienda alguna".

<sup>10</sup> En la Junta General de Vizcaya celebrada el 30 de abril de 2002, el Diputado Foral de Hacienda Sr. Urizarbarrena Bernardo afirma en su intervención que "este nuevo acuerdo va a posibilitar una convivencia más relajada, ya que se crean mecanismos de concertación y colaboración inexistentes e inoperantes hasta ahora (como la Junta Arbitral)..." (Diario de Sesiones reproducido en *El Concierto Económico vasco. La renovación de 2002. Fuentes documentales*, edición de I. ALONSO ARCE, cit., p. 272, col. izq.). Y más adelante dice que "se ha creado una Junta Arbitral que ahora sí podrá ser plenamente operativa puesto que la anterior, por su composición, era totalmente inoperante" (ibid. p. 273, col. izq.). En la sesión plenaria de las Juntas Generales de Álava celebrada el 13 de mayo de 2002, el Diputado Foral de Hacienda D. Juan Antonio Zárate afirma en su presentación del proyecto de norma foral de ratificación del acuerdo adoptado por la Comisión Mixta del Cupo lo siguiente: "Son también importantes los apartados referentes a la potenciación de los mecanismos de colaboración. Así se crea un capítulo especialmente dedicado a los órganos de concertación, comisiones y Junta Arbitral del Concierto Económico" (ibid., p. 287, col. izq.). En el debate en el pleno del Congreso de los Diputados del 18 de abril de 2002 el Sr. Azpiazu Uriarte aludió a este aspecto afirmando que el nuevo Concierto "[m]odifica la composición de la junta arbitral con un sentido realista que creemos que -esta vez, sí- va a permitir el efectivo funcionamiento de la misma (ibid., p. 596, col. izq.).

### 1.3. Referencia a la Junta Arbitral del territorio común

Para completar el panorama de la Junta Arbitral como órgano de resolución de conflictos en el ordenamiento tributario español es necesario hacer una referencia al órgano de esta denominación al que se encomienda a resolución de los conflictos que surjan en la aplicación de los puntos de conexión y en general en la distribución de las competencias en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen fiscal común. Aunque formalmente las funciones de la Junta Arbitral de la LOFCA son análogas a las de los órganos homónimos de los regímenes forales, el marco constitucional de aquélla y éstos es muy distinto y ello afecta, en nuestra opinión, a su respectiva naturaleza.

La Junta Arbitral del territorio común se creó por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, que añadió a la LOFCA el Capítulo IV, titulado "Resolución de conflictos"<sup>12</sup>. Dicho órgano está presi-

<sup>11</sup> En el debate en el Parlamento Vasco, en su sesión plenaria de 7 de junio de 2002, la Vicepresidenta del Gobierno Vasco y Consejera de Hacienda y Administración Pública, Sra. Zenarrutabeitia Beldarrain, afirma lo siguiente: "Consideramos que el acuerdo sienta las bases para evitar en el futuro la judicialización que en el pasado se ha hecho del desarrollo del Concierto Económico, y para ello se han reforzado los mecanismos de colaboración, coordinación y arbitraje entre las instituciones vascas y la Administración del Estado" (ibid., p. 461). En el debate del pleno del Senado en su sesión del día 8 de mayo de 2002 la Sra. De Boneta y Piedra destacó en su intervención la importancia de la colaboración entre las Administraciones, la cual, "junto con las funciones asignadas a la Junta Arbitral evitarán la judicialización de los conflictos que muy frecuentemente pueden existir entre Administraciones por la diversidad de interpretaciones, lo cual no es más que prueba de una vitalidad y una forma distinta de ver las cosas, pero no tienen por qué asustarnos. Sí sería bueno que cada vez que surja una de estas cuestiones se tuviera en cuenta esta colaboración y se atendiera a esos organismos con los que nos dotamos para evitar, precisamente, que este tipo de conflictos se conviertan en conflictos judiciales" (ibid., p. 657, col. izq.). En su intervención en la misma sesión el Sr. Marimón i Sabaté menciona como uno de los aspectos positivos del nuevo Concierto "[l]a creación de Comisiones mixtas de coordinación y colaboración entre las administraciones vasca y central, evitando de esta forma la judicialización del Concierto".

<sup>12</sup> En el territorio común existía, sin embargo, el precedente de dos órganos con la denominación de Junta

Arbitral creado por un jurista de reconocido prestigio designado para un periodo de cinco años por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y la componen además cuatro vocales representantes del Estado y cuatro representantes de cada Comunidad Autónoma en conflicto<sup>13</sup>. El RD 2451/1998, de 13 de noviembre, aprobó el Reglamento de la Junta Arbitral de la LOFCA.

## 2. ¿ES LA JUNTA ARBITRAL UN AUTÉNTICO ÓRGANO ARBITRAL?

### 2.1. El arbitraje en Derecho público

La respuesta a la pregunta formulada en la rúbrica de este apartado exige necesariamente tener presente el concepto de arbitraje. José F. MERINO MERCHÁN y José M<sup>o</sup>. CHILLÓN MEDINA<sup>14</sup> lo definen en los siguientes términos: "En un primer intento de conceptualización se puede definir el arbitraje como aquella institución jurídica por la que dos o más personas establecen que una cierta controversia específicamente determinada o por determinar, existente o futura entre ellas, sea resuelta conforme a un procedimiento legalmente establecido, por tercero o terceros, a los que se designan voluntariamente y a cuya decisión expresamente se someten, ya sea esta dictada conforme a Derecho, ya conforme a equidad, y a la que el ordenamiento le otorga el carácter de título decisorio y ejecutivo". Una definición similar es la formulada por A. HUERGO LORA<sup>15</sup>, según el cual "es un dato

Arbitral creados por la Ley 41/1981, de 28 de octubre, de cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña, derogada por la Ley 31/1997, de 4 de agosto. Véase sobre estas Juntas Arbitrales y, en general, sobre la resolución de conflictos en las CCAA de régimen común, RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, pp. 746 ss.

<sup>13</sup> La modificación de los artículos 23 y 24 de la LOFCA por la LO 7/2001, de 27 de diciembre, no afectó a la composición de la Junta Arbitral.

<sup>14</sup> *Tratado de Derecho arbitral*, 4<sup>o</sup> ed., Civitas, Madrid, 2014, pág. 237.

<sup>15</sup> *La resolución extrajudicial de conflictos en el Derecho administrativo*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2000, p. 153. El artículo 1 de la Ley de Arbitraje de 1988 decía así: "Mediante el arbitraje, las

hoy indiscutido [y que está en la base del art. 1 de la Ley 36/1988, de 5 de diciembre, de Arbitraje (LA)] que el arbitraje es un medio de resolución de conflictos jurídicos, a través de una decisión (laudo) de unos terceros (los árbitros), decisión que se impone a las partes (heterocomposición). El arbitraje debe ser voluntario, es decir, deben ser las partes quienes decidan acudir al mismo y quienes participen, de un modo u otro, en la elección de los árbitros y en la fijación del procedimiento. El arbitraje, por último, excluye a la vía judicial, de modo que las partes sólo podrán acudir a ésta cuando el convenio arbitral sea nulo, cuando el laudo sea irregular o exceda de algún modo del poder otorgado por las partes a los árbitros, o para pedir la ejecución del mismo, pero lo que no podrán hacer es, siendo válidos el convenio arbitral y el laudo, pedir a un órgano jurisdiccional que resuelva la cuestión litigiosa sometida al arbitraje"

Para un sector de la doctrina el concepto de arbitraje se resume en el de "equivalente jurisdiccional"<sup>16</sup>, cuya creación se atribuye a CARNELUTTI<sup>17</sup>. El término ha sido recibido por el Tribunal Constitucional, que ha calificado al arbitraje como "actividad sustitutiva de la función

---

personas naturales o jurídicas pueden someter, previo convenio, a la decisión de uno o varios árbitros las cuestiones litigiosas, surgidas o que puedan surgir, en materias de su libre disposición conforme a derecho". Este precepto no ha sido recogido por la vigente Ley de Arbitraje 60/2003, de 23 de diciembre. La nota fundamental del carácter sustitutivo del arbitraje respecto al proceso ordinario se encuentra en el artículo 11.1 de la nueva Ley: "El convenio arbitral obliga a las partes a cumplir lo estipulado e impide a los tribunales conocer de las controversias sometidas a arbitraje, siempre que la parte a quien interese lo invoque mediante declinatoria".

<sup>16</sup> Cfr. MERINO MERCHÁN, J. F., *El "equivalente jurisdiccional" en el Derecho público español*, CEPC, Madrid, 2002.

<sup>17</sup> Cfr. ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, N., *Proceso, autocomposición y autodefensa*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1991, p. 73. Según este autor, sin embargo, las figuras que según el procesalista italiano comprende ese concepto son demasiado heterogéneas. En su opinión, "la sustanciación de un litigio ante jueces privados origina, no ya un 'equivalente' sino un auténtico proceso jurisdiccional, con la peculiaridad de que en él intervienen jueces nombrados por las partes al amparo de la autorización estatal oportuna, sin la cual sólo podrían hacer el papel de mediadores" (ibid., p. 74).

jurisdiccional" siempre que concurren determinados requisitos. Las condiciones exigidas por la doctrina constitucional para que el arbitraje sea un "equivalente jurisdiccional", enumeradas por MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA<sup>18</sup>, son, en síntesis, las siguientes: 1) Que el instituto arbitral esté regulado por una ley formal votada en Cortes Generales; 2º) Que la Ley de Arbitraje tenga carácter estatal, al tratarse de una materia sobre la que tiene competencia exclusiva el Estado; 3º) Que la voluntariedad del convenio arbitral no ofrezca ninguna duda, de manera que se respete la tutela judicial efectiva; 4º) Que concorra el carácter sustitutivo del arbitraje, de manera que desplace con todas sus consecuencias al proceso judicial ordinario; y 5º) Que las partes acepten asumir el laudo arbitral con efectos idénticos a la cosa juzgada.

Uno de los requisitos esenciales del arbitraje es que la materia objeto de la controversia sea disponible para las partes del convenio arbitral (art. 2.1 de la Ley de Arbitraje 60/2003), es decir, la llamada "arbitrabilidad" del litigio. De aquí que el ámbito propio del arbitraje tanto interno como internacional<sup>19</sup> sea el Derecho privado, en el que se despliega principalmente la autonomía individual. En el campo del Derecho público el arbitraje tiene su ámbito propio de aplicación en las relaciones entre Estados regidas por el Derecho

---

<sup>18</sup> Op. cit., p. 125.

<sup>19</sup> Es necesario distinguir el arbitraje internacional privado del arbitraje internacional público, al que seguidamente nos referiremos. Al arbitraje internacional de Derecho privado se refieren MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA, op. cit., pp. 873 ss., como "arbitraje internacional", que delimitan diciendo que "contempla litigios sobrevenidos en relaciones jurídico-privadas afectadas por elementos que no se vinculan en su totalidad a un único Derecho nacional". Según HUERGO LORA, A., op. cit., pp. 224 ss., se incluye en esta clase el arbitraje en las relaciones comerciales internacionales del Estado, y a este respecto cita la norma de la legislación sobre contratos del Estado en el extranjero, actualmente contenida en el apartado 3 de la Disposición Adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por RD Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, cuyo inciso primero dispone lo siguiente: "En los contratos con empresas extranjeras se procurará, cuando las circunstancias lo aconsejen, la incorporación de cláusulas tendentes a resolver las discrepancias que puedan surgir mediante fórmulas sencillas de arbitraje".

internacional público<sup>20</sup>, mientras que este ámbito es mucho más restringido en la esfera intraestatal gobernada fundamentalmente por el Derecho administrativo.

MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA<sup>21</sup> afirman a este respecto lo siguiente:

“Con carácter general, el ámbito material del arbitraje en el Derecho administrativo lo constituye la actividad relacional que mantienen las Administraciones con los ciudadanos. Y dentro de ella los actos de naturaleza no regulados o que impliquen el ejercicio de una potestad pública indeclinable, por no ser materia susceptible de libre disposición para las partes y los árbitros en los términos expresados en el artículo 1 de la Ley de Arbitraje.

Al mismo tiempo, al encontrarse los poderes públicos sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE), queda acotado como campo propicio para el arbitraje administrativo el de las actividades básicamente convencionales, entre las que destacan naturalmente las típicamente contractuales.

<sup>20</sup> Aunque el arbitraje internacional puede referirse también a otros sujetos de Derecho internacional, como organizaciones internacionales o incluso entre un particular y un Estado o una organización internacional (“arbitrajes transnacionales”). Cfr. PASTOR RIDRUEJO, J. A., *Curso de Derecho internacional público y organizaciones internacionales*, 6ª. ed., Tecnos, Madrid, 1996, p. 633. Señala este autor que en el Derecho interno el arbitraje “tiene una posición claramente subordinada al proceso judicial; en realidad, aquél es un sucedáneo de éste último, al que sólo cabe recurrir en las condiciones estrictas que marcan los Derechos internos; hay categorías de controversias que se excluyen de la solución arbitral. Pero esta posición subordinada no se da en el Derecho internacional, en el que arbitraje y arreglo judicial sirven para las mismas categorías de controversias y figuran en pie de igualdad” (ibid., p. 632 i.f.). Sobre el arbitraje internacional puede verse el manual de las Naciones Unidas, *Handbook on the Peaceful Settlement of Disputes between States*, United Nations, New York, 1992, pp. 55 ss. Señala esta obra que una de las características básicas del arbitraje es ser un procedimiento del que resultan decisiones no sólo vinculantes para los Estados sino también definitivas y sin apelación, como las sentencias de los tribunales internacionales.

<sup>21</sup> Op. cit., pp. 341 s.

Debe recordarse que el ámbito propio y tradicional del Derecho público y particularmente del Derecho administrativo, no ha sido precisamente el de la autonomía de la voluntad (art. 1255 CC), sino el de la tipicidad de su actuación siempre controlable por los Tribunales de justicia (arts. 97, 103.1 y 106.1 CE)”.

De acuerdo con las afirmaciones anteriores los citados autores delimitan el ámbito del arbitraje en el Derecho Administrativo de la manera siguiente:

“En principio, el ámbito ‘negocial’ de las Administraciones Públicas se contrae a una cuádruple y genérica categoría de manifestaciones: En primer lugar estaría la actividad contractual en que la Administración actúa sometida al derecho privado. En segundo término nos encontramos con la compleja actividad contractual administrativa, en la que las Administraciones públicas se relacionan con particulares pero dentro del marco de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas; y el tercer ámbito lo formarían los negocios y contratos excluidos de la LCAP. Aún podría añadirse un supuesto más: los contratos que las Administraciones públicas celebren en el extranjero”.

En el ámbito internacional el compromiso de los Estados de someterse a arbitraje puede ser estipulado antes o después de que surja el litigio. En el primer caso la voluntad de someterlo a arbitraje se puede establecer en un convenio multilateral o bilateral sobre arreglo pacífico de controversias o mediante una cláusula compromisoria incluida en un tratado<sup>22</sup>. En Derecho tributario internacional hay dos ejemplos destacados de regulación del arbitraje<sup>23</sup>. Uno es la adición al artículo 25 (“Procedimiento amistoso”) del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, en su actualización de 2008, de

<sup>22</sup> Cfr. Naciones Unidas, *Handbook on the Peaceful Settlement of Disputes between States*, cit., pp. 57 s.

<sup>23</sup> Para una teoría general del arbitraje en convenios tributarios internacionales sobre la renta véase PARK, William W. y TILLINGHAST, David R., *Income Tax Treaty Arbitration*, edición patrocinada por la IFA, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004.

un nuevo apartado 5 que establece que cuando las autoridades de los Estados contratantes no se hayan puesto de acuerdo en el plazo de dos años para resolver la cuestión en el marco de un procedimiento amistoso, a instancia del contribuyente se someterán a arbitraje las cuestiones no resueltas<sup>24</sup>. El otro ejemplo es la celebración por los Estados miembros de la Unión Europea del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) (Convenio de Arbitraje), que prevé, al igual que el artículo 25 del Modelo de la OCDE, una doble fase en la solución de controversias: amistosa y arbitral. El procedimiento para la aplicación tanto del procedimiento amistoso de los Convenios de doble imposición como del Convenio de Arbitraje en el Derecho interno español está regulado por el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por RD 1794/2008, de 3 de noviembre<sup>25</sup>.

En el ámbito del Derecho público interno, abarcado en su mayor parte por el Derecho administrativo, las controversias que pueden ser objeto de arbitraje pueden clasificarse en tres tipos, atendiendo a las partes del litigio: controversias entre la Administración y un particular, controversias entre dos particulares y controversias entre dos Administraciones. El arbitraje del primer tipo es el que ha suscitado más interés, en cuanto método alternativo para la solución de conflictos que aliviase la carga de los tribunales contencioso-administrativos. El sometimiento a arbitraje de las controversias surgidas en la realización de la actividad de la Administración, que implica habitualmente el ejercicio de poder público, se ha ido abriendo paso paulatinamente, para lo cual ha tenido que vencer obstáculos dogmáticos que rechazaban la posibilidad de que la Administración pudiera transigir o someterse a arbi-

traje. Como señala HUERGO LORA<sup>26</sup>, el arbitraje va más allá de la transacción en cuanto traslada el control de la legalidad de la actuación administrativa a sujetos elegidos por las partes sustrayéndolo a los órganos jurisdiccionales. Estos obstáculos son especialmente fuertes cuando se trata de los derechos de la Hacienda Pública, sobre los que pesa el dogma de la indisponibilidad. La regla tradicional no es, sin embargo, la prohibición absoluta, sino someter la transacción y el arbitraje a la aprobación por Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia al Consejo de Estado en pleno (actualmente artículos 7.3 de la Ley General Presupuestaria y 31 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas). En materia de Deuda Pública, especialmente la exterior, el Estado no tiene más remedio que someterse a las condiciones de los mercados financieros, realidad que reconoce el artículo 98.3 de la Ley General Presupuestaria, que autoriza al Ministro de Economía a pactar las condiciones y cláusulas usuales en ellos, "pudiendo acordar el sometimiento a arbitraje o la remisión a una legislación o tribunales extranjeros, siempre que se observe lo dispuesto en el artículo 23 de esta Ley", es decir, el principio de inembargabilidad de los bienes de la Hacienda Pública.

El arbitraje sobre litigios entre la Administración y los particulares es el que se considera en los estudios existentes sobre los métodos alternativos de solución de controversias en el ámbito tributario, junto con otras técnicas convencionales de naturaleza básicamente transaccional<sup>27</sup>. Es más, según Juan ROSA MORENO<sup>28</sup>, los medios alternativos de resolución de conflictos en general "son mecanismos que se articulan con carácter alter-

<sup>24</sup> Un nuevo apartado 5 siguiendo básicamente el Modelo de la OCDE se añadió al artículo 25 del CDI con Suiza de 26 de abril de 1966 por el artículo 8 del Protocolo de 27 de julio de 2011.

<sup>25</sup> Para un comentario a este Reglamento véase PALAO TABOADA, C., *El Reglamento de procedimientos amistosos*, Tribuna Fiscal, núm. 300, 2010, pp. 107 ss.

<sup>26</sup> Op. cit., p. 175.

<sup>27</sup> Pueden citarse, entre otros muchos, los siguientes: ELORRIAGA PISARIK, G. (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*; Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1996; VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, 2005; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., "Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias", en *Medios alternativos de solución de controversias*, Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM, núm. 11 (2007), edición a cargo de I. HEREDIA CERVANTES, pp. 169 ss.

<sup>28</sup> *El arbitraje administrativo*, Universidad de Alicante/MacGraw-Hill, Madrid, 1998, p. 17.

nativo a las resoluciones administrativas unilaterales en orden a dirimir controversias entre Administración y ciudadanos”.

El reconocimiento con carácter general de esta clase de arbitraje en Derecho administrativo se encuentra para un sector de la doctrina en el artículo 107.2 de la Ley 30/1992, según el cual “[l]as leyes podrán sustituir el recurso de alzada, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación y arbitraje, ante órganos colegiados o Comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a los ciudadanos y a los interesados en todo procedimiento administrativo”. Esta norma nunca ha sido desarrollada<sup>29</sup> y ha quedado sin aplicación<sup>30</sup>. Por lo demás una parte de la doctrina niega la naturaleza de arbitraje de la figura prevista en el citado precepto<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> La Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, contiene una Disposición Adicional que ordenaba lo siguiente: “En el plazo de dieciocho meses, el Gobierno remitirá a las Cortes Generales el proyecto o proyectos de ley que resulten necesarios para regular los procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje sustitutivos de los recursos de alzada y de reposición”. Este mandato no se ha cumplido.

<sup>30</sup> De ella afirma Marta GARCÍA PÉREZ, *Arbitraje y Derecho Administrativo*, Observatorio del Litoral/Aranzadi, 2011, p. 114, que “las expectativas generadas defraudaron y el precepto se quedó en una invitación tímidamente aceptada y muy lejos de las posibilidades que sugería. Y si algún efecto real tiene que reconocerse a este precepto es el de haber generado bastante confusión en torno a la admisibilidad del arbitraje –que no regula– en el ordenamiento jurídico-público.

<sup>31</sup> Este rechazo se basa fundamentalmente en el hecho de que la figura prevista en el art. 107.2 LRJ-PAC no excluye el recurso contencioso-administrativo: cfr. ROSA MORENO, J., op. cit. pp. 98 ss. y GARCÍA PÉREZ, M., op. cit., p. 114. MERINO MERCHÁN, J. F., El “*equivalente jurisdiccional*”..., cit., pp. 93 ss., observa que la previsión del artículo 107.2 LRJ-PAC carece de aplicabilidad directa hasta tanto no se desarrolle y sostiene que la norma de desarrollo debe ser una ley formal estatal y ajustarse a los principios de la Ley de Arbitraje; en concreto, la voluntariedad del convenio arbitral, el carácter sustitutivo del arbitraje respecto al recurso contencioso-administrativo y producir el efecto de equivalencia jurisdiccional y, por tanto, tener el laudo arbitral el efecto de cosa juzgada. Concluye el citado autor que “el arbitraje previsto en el artículo 107.2 LRAP-

El segundo tipo de controversias en el ámbito del Derecho administrativo que pueden ser sometidas a arbitraje es el de las que se suscitan entre dos particulares y se resuelven por un órgano administrativo. Se trata de la denominada “actividad arbitral de las Administraciones Públicas”<sup>32</sup>, que HUERGO LORA define como la actividad que “realiza la Administración Pública cuando decide controversias o conflictos entre los administrados sobre derechos privados o administrativos”<sup>33</sup>. Esta categoría comprende figuras como el arbitraje en materia de consumo, de seguros, de comunicaciones, etc. Según el citado autor<sup>34</sup>, los factores que han impulsado esta categoría son, por una parte, un defectuoso entendimiento del principio de separación de poderes que llevaba a sustraer determinados asuntos a la jurisdicción ordinaria (la penal, pero sobre todo la civil), encomendando su resolución a órganos más o menos híbridos o directamente administrativos; por otra parte, más recientemente, la proliferación de normas que atribuyen a distintos órganos administrativos misiones arbitrales y otras de resolución de conflictos, llevando al ámbito administrativo controversias que son materialmente civiles<sup>35</sup>. La heterogeneidad de las figuras que caben en el concepto de actividad administrativa arbitral no hace posible formular afirmaciones generales

PAC es (o mejor dicho será cuando se desarrolle), como consecuencia de todo lo anterior, un auténtico arbitraje en sentido técnico jurídico”. Esta opinión se reitera en MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA, *Tratado de Derecho arbitral*, cit., pp. 327 s. Obviamente, si la figura prevista en el citado precepto se regula como un verdadero arbitraje será un arbitraje.

<sup>32</sup> Cfr. HUERGO LORA, op. cit., Cap. IV, pp. 237 ss.

<sup>33</sup> *Ibid.*, p. 237.

<sup>34</sup> *Ibid.*, pp. 238 ss. Véase la tipología de la actividad arbitral que expone este autor.

<sup>35</sup> Críticamente sobre la actividad arbitral de la Administración MERINO MERCHÁN, *El “equivalente jurisdiccional”*..., cit. p. 95: “Nunca ha sido función de las Administraciones decidir controversias convirtiéndose en árbitro dirimente de conflictos entre los administrados sobre derechos privados o administrativos. Al menos si consideramos al arbitraje como lo que es, un instituto que aparta a los jueces del Estado del conocimiento de la cuestión litigiosa ... y cuyo laudo sólo puede ser revisado judicialmente por razones extrínsecas...”. El autor califica a estas figuras de “seudoarbitrajes” administrativos. V. t. MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA, op. cit., pp. 328 s.

sobre su naturaleza, que si bien en algunos casos puede ser arbitral en sentido estricto, en otros muchos se trata, en palabras de HUERGO LORA<sup>36</sup>, de una actividad "típicamente administrativa, dirigida a limitar la actividad de determinados particulares (los operadores) para garantizar que el funcionamiento de un sector económico se ajuste a determinados principios (competencia, igualdad entre operadores, etc.) considerados como de interés público o conformadores de un 'orden público' sectorial". Añade dicho autor que "no cabe hablar aquí de neutralidad de la Administración en la resolución del conflicto", porque "es comprensible que la Administración se incline a favor de aquel sujeto cuyas tesis sean más favorables [al] interés público" que justifica la intervención administrativa<sup>37</sup>. "De ahí –añade– que la decisión administrativa que se dicte para resolver el conflicto tenga que ser recurrible en toda su amplitud, no sólo porque falta un acuerdo de las dos partes que someta el conflicto a la Administración, sino por falta de neutralidad objetiva". Esta recurribilidad aleja a estas figuras del arbitraje propiamente dicho.

El tercer tipo de arbitraje en Derecho público interno atendiendo a las partes del conflicto es aquel en que dichas partes son Administraciones Públicas. Supuesto que no es admisible que dos entes públicos sometan a arbitraje una controversia ya surgida entre ellos, que deberá ser resuelta por los cauces administrativos o jurisdiccionales previstos para ello, el sometimiento a arbitraje debe estar establecido como cláusula de un convenio sobre un determinado objeto material. Tales convenios pueden celebrarse entre Administraciones territoriales: el Estado con las Comunidades Autónomas o éstas entre sí, o el Estado y las Comunidades Autónomas con entidades locales o las Corporaciones locales entre sí. La Ley 30/1992 regula en sus artículos 6 a 8 los convenios de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas; el artí-

culo 145.2 CE prevé la posibilidad de que las Comunidades Autónomas celebren convenios entre sí para la gestión y prestación de servicios propios de las mismas, en los términos previstos en los respectivos Estatutos. Por su parte, el artículo 57 de la Ley de Bases de Régimen Local contempla la posibilidad de que la cooperación económica, técnica y administrativa entre la Administración local y las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas pueda tener lugar mediante los consorcios o convenios administrativos que suscriban. Los convenios pueden celebrarse también por organismos autónomos dependientes de Administraciones territoriales, incluso con aquella de la que dependen<sup>38</sup>.

Pues bien, la doctrina afirma la "arbitrabilidad" de los conflictos que surjan en la aplicación de los convenios<sup>39</sup>. Concretamente se señala la posibilidad prevista en el artículo 6.3 LRJ-PAC de que el convenio de colaboración entre el Estado y una Comunidad Autónoma cree un "órgano mixto de vigilancia y control", que "resolverá los problemas de interpretación y cumplimiento" que pueda plantear dicho convenio, y se sostiene que la previsión del arbitraje desplaza al orden jurisdiccional contencioso-administrativo salvo en las cuestiones indisponibles. Entre éstas se encuentran las competencias atribuidas por la Constitución y las leyes, que son irrenunciables. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO<sup>40</sup> observa que ha sido habitual en la práctica convencional la creación de una comisión mixta de seguimiento al amparo del artículo 6.3 LRJ-PAC e incluso se ha llegado a pactar el sometimiento a arbitraje. A su juicio, sin embargo, tales cláusulas no pueden significar la renuncia a la acción judicial ante la jurisdicción contencioso-administrativa, de manera que "si una de las partes decide ejercitar la acción ante

<sup>36</sup> Ibid., p. 258.

<sup>37</sup> Ibid., p. 260. Véanse en las páginas siguientes los obstáculos constitucionales que se oponen a la actividad administrativa de solución de conflictos, en especial, la posible vulneración de la reserva de jurisdicción del artículo 117.1 CE.

<sup>38</sup> Cfr. sobre las clases de convenios interadministrativos atendiendo a los sujetos que los celebran, RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M., *Los convenios entre Administraciones Públicas*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 105 ss.

<sup>39</sup> Cfr. FERNÁNDEZ MONTALVO, R., TESO GAMELLA, P. y AROZAMENA LASO, A., *El arbitraje: ensayo de alternativa limitada al recurso contencioso-administrativo*, vol. II, Consejo General del Poder Judicial/Fundación Wellington, Madrid, 2004, pp. 155 ss.

<sup>40</sup> Op. cit., pp. 402 ss.

un tribunal, la contraparte no podrá, con carácter general, oponer a la admisión del recurso la suscripción de una cláusula del tipo mencionado; excepción esta que es extraña a la estructura del proceso contencioso-administrativo, pues ... los presupuestos procesales (en este caso la jurisdicción) son cuestiones de orden público procesal no sujetas, en principio, a la disposición de las partes. El tenor literal del artículo 8.3 LRJPAC, para los convenios entre el Estado y las Comunidades Autónomas... no parece ser suficientemente claro como para entender que el legislador hubiera querido, en este punto, modificar las reglas generales de la legislación procesal administrativa". En opinión del citado autor, la declinatoria fundada en una cláusula arbitral de un convenio exige el cumplimiento de los requisitos del artículo 39 de la Ley General Presupuestaria, actualmente artículo 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre (Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno).

La Ley 11/2011, de 20 de mayo, lleva por título "Ley de reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje y de regulación del arbitraje institucional en la Administración General del Estado". La segunda parte de este título refleja la inclusión en esta disposición de una Disposición adicional única que establece un cauce para la resolución de las "controversias jurídicas en la Administración General del Estado". La preposición "en" expresa que las controversias reguladas se originan en el interior de la Administración estatal. En efecto, se trata de conflictos entre ésta y determinados entes públicos institucionales dependientes de ella, que la norma delimita subjetiva y objetivamente<sup>41</sup>. El procedimiento creado por la Disposición adicional consiste en someter la controversia a la decisión de una llamada Comisión Delegada del Gobierno para la Resolución de Controversias

<sup>41</sup> La Disposición Adicional Primera del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria de junio de 2014 excluye de este procedimiento a "las controversias que tuviesen su origen en cuestiones relativas a la aplicación del sistema tributario o aduanero y las relativas a procedimientos cuya gestión estuviese encomendada a la Administración tributaria".

Administrativas presidida por el Ministro de la Presidencia, los Ministros de Economía y Hacienda y Justicia como vocales natos y el Ministro o Ministros de los Departamentos afectados por la controversia<sup>42</sup>. Solamente interesa señalar aquí que la doctrina niega unánimemente la naturaleza arbitral de este procedimiento, a pesar de que el inciso segundo del apartado 5 de la Disposición adicional establezca que la resolución de la Comisión Delegada no será recurrible ante los Tribunales de Justicia por las partes en conflicto<sup>43</sup>; en

<sup>42</sup> Para un análisis de esta Disposición adicional véase GARCÍA PÉREZ, M., op. cit., cap. VIII, pp. 155 ss.; PÉREZ DEL BLANCO, G., "El 'arbitraje institucional' o procedimiento administrativo para la resolución de los conflictos interadministrativos en la Administración General del Estado", cap. 6º de DAMIÁN MORENO, J. (dir.), *La reforma de la Ley de Arbitraje de 2011*, La Ley, 2011, pp. 175 ss.; MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA, op. cit., pp. 233 s.

<sup>43</sup> Según PÉREZ DEL BLANCO, op. cit., pp. 177 s., la naturaleza jurídica de la figura regulada por la Disposición Adicional es la de un mecanismo interno de resolución de conflictos; se trata de una norma organizativa, de naturaleza administrativa, no procesal. Señala este autor (p. 179) que la institución regulada no es arbitral dado que la voluntad de las partes es irrelevante a los efectos de atribuir al órgano (Comisión Delegada) la potestad para resolver conflictos. Añade más adelante (p. 181) que el tipo de conflictos a los que se refiere esta Disposición no pueden ser planteados en ningún caso ante la jurisdicción, por lo que no es un procedimiento alternativo a ésta. En opinión del citado autor, la naturaleza del órgano resolutorio, la supresión de cualquier referencia al procedimiento administrativo para la tramitación y al ordenamiento jurídico administrativo para su resolución y la supresión del control jurisdiccional de la resolución del conflicto hacen que el procedimiento no tenga la naturaleza de un acto administrativo sino un acto de carácter político (p. 183). GARCÍA PÉREZ, op. cit., p. 162, considera que la relación de instrumentalidad que existe entre la Administración territorial y las entidades institucionales "excluye cualquier intento de vislumbrar, tras la disposición adicional contenida en la Ley 11/2011, un arbitraje en sentido estricto. Estamos en puridad y con alguna salvedad, ante una manifestación del poder de dirección que se reconoce a la Administración gubernativa sobre sus entes instrumentales". Recuerda la autora en este sentido la prohibición de interponer recurso contencioso-administrativo que establece el artículo 20 la Ley de la Jurisdicción respecto de esta clase de entidades. Señala, sin embargo, GARCÍA PÉREZ que entre la Administración matriz y el ente dependiente pueden existir controversias que no encajan en la relación de instrumentalidad, las cuales son susceptibles de recurso contencioso-administrativo. Respecto de éstas, en opinión de la citada autora, la resolución de la Comisión Delegada tiene el valor cuasi-jurisdiccional del laudo arbitral, por lo que el procedimiento constituye un arbitraje en sentido es

consecuencia pone de manifiesto lo inadecuado de su inserción en una Ley de modificación de la Ley de Arbitraje y considera que su lugar adecuado sería la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE)<sup>44</sup>.

## 2.2. Naturaleza jurídica de la Junta Arbitral

### 2.2.1. Opiniones doctrinales

Salvo excepciones aisladas, la doctrina considera que las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio no son órganos arbitrales; es decir, que su actuación para la resolución de conflictos no es un arbitraje, sino una vía especial de recurso administrativo. Así, HUERGO LORA<sup>45</sup>, refiriéndose no sólo a las Juntas de los territorios forales sino también a la de la LOFCA, afirma que "[e]s evidente... que las Juntas Arbitrales no constituyen en sentido estricto una institución arbitral, entre otras cosas porque sus resoluciones pueden ser libremente impugnadas en vía contencioso-administrativa, por lo que no excluyen la vía judicial ni son alternativas a ella". En opinión de este autor, "la mecánica de las Juntas Arbitrales, y en especial de la incorporada a la LOFCA, se corresponde más con un procedimiento de conciliación", si bien esta opinión se funda en la composición de la Junta Arbitral del territorio común, aunque cuando se formula dicha composición coincide básicamente con las de los territorios forales<sup>46</sup>.

tricto. Sin embargo, la regulación del procedimiento no es coherente con esta naturaleza, en aspectos como la independencia de los árbitros o el carácter voluntario del arbitraje (pp. 166 s.). A juicio de MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA, op. cit., p. 234, "no estamos ante un auténtico arbitraje, sino ante una simple comisión de resolución de conflictos que viene a sustituir al recurso de alzada impropio, en el que los conflictos entre órganos sometidos al ministerio de tutela son resueltos por el superior jerárquico".

<sup>44</sup> Cfr. PÉREZ DEL BLANCO, op. cit., pp. 179 s. GARCÍA PÉREZ, op. cit., p. 160, recuerda que en el Congreso de los Diputados se presentaron varias enmiendas que proponían la ubicación de la norma comentada en la LOFAGE o incluso en la Ley 30/1992.

<sup>45</sup> Op. cit., pp. 216 ss.

<sup>46</sup> En efecto, afirma HUERGO LORA lo siguiente: "El hecho de que la decisión de la Junta no se imponga a

Análogamente FERNÁNDEZ MONTALVO, TESO GAMELLA y AROZAMENA LASO<sup>47</sup>, que se refieren también conjuntamente a las Juntas Arbitrales de los territorios forales y a la del territorio común, opinan que "[r]esulta claro que no estamos ante un mecanismo de arbitraje propiamente dicho, puesto que las Juntas Arbitrales no son órganos de sumisión voluntaria y sus resoluciones pueden ser impugnadas, como se ha dicho, ante la Jurisdicción contencioso-administrativa, por lo que no excluyen la vía judicial ni son una alternativa de ésta. Los particulares no quedan vinculados por la resolución de la Junta Arbitral que pueden impugnar en vía contencioso-administrativa como un acto administrativo. Por ello puede concluirse que se trata de un mecanismo de conciliación o de especial resolución de conflictos en la vía previa a la jurisdiccional, caracterizado por el establecimiento de un órgano de composición paritaria". Nuevamente hay que señalar que esta última afirmación vale para la Junta Arbitral de la LOFCA, pero no para las del Concierto y el Convenio desde la revisión de éstos en 2002 y 2003,

las partes, y sobre todo que en ellas se dé una clara separación entre un sujeto neutral y técnico, el Presidente, que elabora y presenta a los demás miembros una propuesta de resolución, y esos otros miembros que dependen directamente de las partes en conflicto y para los que no se exige ninguna cualificación técnica, da a entender que la función de la Junta consiste en alcanzar, sobre la base de la propuesta del Presidente, soluciones aceptadas por ambas partes. Mientras que la esencia del arbitraje consiste en que, una vez otorgado el consentimiento al mismo, se va a alcanzar una solución vinculante para las partes, la Junta Arbitral sólo logrará evitar el recurso a los Tribunales en la medida en que se logre convencer a ambas partes de la conveniencia de someterse a su resolución, puesto que en caso contrario la que haya perdido la votación podrá ir a la vía judicial. Si la Junta Arbitral tiene sentido es sólo porque su composición y procedimiento pueden facilitar la consecución de soluciones de consenso". Ahora bien, esta reflexión es válida cualquier que sea la composición de la Junta; es más, es aplicable a la decisión de cualquier órgano frente a la cual sea admisible recurso. Cuestión distinta es que una Junta formada por representantes de las partes en conflicto tienda materialmente a adoptar posiciones conciliadoras. Lo mismo cabe decir de la afirmación que hace el autor más adelante: "La eficacia práctica de la Junta Arbitral depende, en consecuencia, de que se ajuste en sus resoluciones a la jurisprudencia recaída, si la hay, o de que las justifique convincentemente en los casos en que no haya jurisprudencia, al objeto de que ésta siga sus criterios en lugar de rectificarlos".

<sup>47</sup> Op. cit., p. 165.

respectivamente, a raíz de las cuales los miembros de la Junta Arbitral ya no representan a ninguna Administración sino que son nombrados por acuerdo entre ellas.

DE LA HUCHA CELADOR parte de la afirmación de que la Junta Arbitral del Concierto –al igual que la del Convenio– es desde 2002 “un órgano exclusivamente administrativo sin intervención alguna de persona u órgano perteneciente al poder judicial” como premisa para su crítica al sistema de recurso contra sus acuerdos –atribuido, como es sabido, a la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo. A juicio del citado autor, el recurso debería seguir las reglas generales, como sucede respecto de la Junta Arbitral de la LOFCA (art. 13 de su Reglamento; la Disposición Adicional 4ª, apartado 4, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa establece específicamente la competencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional)<sup>48</sup>.

También en la autorizada opinión de I. MERINO JARA la Junta Arbitral del Concierto es un “órgano colegiado de carácter administrativo”; la posibilidad de recurrir judicialmente contra sus decisiones “aleja a esta figura del arbitraje”<sup>49</sup>.

Señala SIMÓN ACOSTA<sup>50</sup> las dos diferencias importantes que separan a la Junta Arbitral de la

<sup>48</sup> *El régimen jurídico del Concierto Económico*, cit., p. 165. Vid. t., *El régimen jurídico del Convenio Económico*, cit. pp. 194 ss. Considera F. DE LA HUCHA que la justificación de la atribución al Tribunal Supremo del recurso contra las resoluciones de la Junta Arbitral, establecida por el Concierto de 1981, derivaba del hecho de que su Presidente fuese un Magistrado de dicho Tribunal. Cabe objetar a la tesis de este autor que la participación de un miembro de la Magistratura en la Junta no influye sobre la naturaleza de esta. La crítica del sistema de impugnación de los acuerdos de la Junta Arbitral debe basarse en otro orden de consideraciones.

<sup>49</sup> “Acerca de la ‘inexistente’ Junta Arbitral del Concierto Económico”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6/2006, texto electrónico, Base de Datos Aranzadi, ref. BIB 2006\836. Vid. t., del mismo autor, “La Junta Arbitral del Concierto Económico”, *RVAP*, núm. 75, 2006, pp. 81 ss. (p. 89): “En su actual configuración el procedimiento ante la Junta Arbitral es sustancialmente diferente del arbitraje”.

<sup>50</sup> SIMÓN ACOSTA, E., “La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a

LOFCA de los arbitrajes regulados por la Ley 60/2003: que su intervención no es voluntaria o disponible por las partes y que sus pronunciamientos están sometidos a control y revisión jurisdiccional plenos.

En contra de la postura mayoritaria, se ha sostenido<sup>51</sup> el carácter arbitral de la Junta de régimen común, que de los tres órganos de esta clase, de resolución de conflictos entre Administraciones sobre competencias en materia tributaria, es posiblemente aquel en que dicho carácter está más desdibujado.

La naturaleza administrativa de las Juntas Arbitrales se da por supuesta en los Reglamentos de todas ellas, que declaran aplicable supletoriamente la Ley 30/1992<sup>52</sup>. Esta naturaleza es acep-

las Comunidades Autónomas: su naturaleza”, en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, t. II, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 1937 ss. (pp. 1941 s.). En opinión de este autor (ibid, p. 1945), “el procedimiento ante la Junta Arbitral es una técnica de coordinación de administraciones diferentes, que tiene su fundamento en el artículo 157.3 de la Constitución Española (‘normas para resolver los conflictos que pudieran surgir’)”.

<sup>51</sup> Esta tesis se atribuye a R. CALVO ORTEGA por VICENTE-ARCHE COLOMA, op. cit., p. 149, que cita asimismo como partidarios de ella a I. CRUZ PADIAL e Y. GARCÍA CALVENTE. La autora, sin embargo, se adhiere a la opinión de TORNOS MAS, según la cual en los casos en que el recurso administrativo se resuelve por un órgano colegiado independiente y compuesto por especialistas en la materia no se está ante un arbitraje si falta la nota de la cosa juzgada propia de éste. A juicio de la citada autora, el procedimiento ante la Junta Arbitral de la LOFCA constituye un recurso administrativo previo al judicial. RAMOS PRIETO, op. cit., p. 750, nota 140, cita la opinión de A. AGULLÓ AGÜERO en el sentido de que la impugnabilidad de las resoluciones indica que el procedimiento previsto en la LOFCA no es propiamente un arbitraje sino “una especie de recurso de reposición ante un órgano independiente u objetivo”, figura esta que es en cierto modo una contradicción en los términos. También menciona RAMOS la opinión de CALVO ORTEGA en contra de la recurribilidad de los acuerdos de la Junta Arbitral, lo cual es coherente con la tesis del carácter arbitral de ésta.

<sup>52</sup> Arts. 8 y 9 del Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio, art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto y arts. 7 y 8 del Reglamento de la Junta Arbitral de la LOFCA. UTANDE SAN JUAN, J. M., “Las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio como vía para la resolución de conflictos tributarios forales”, *Impuestos*, 2010, t. I, p. 221, (citada aquí por su texto electrónico en la base de datos de La Ley, ref. 1761/2010, apartado

tada sin vacilación por el Tribunal Constitucional, que en su sentencia 26/2008, de 11 de febrero, FJ 7, acepta la tesis del Abogado del Estado de que "esta vía arbitral, prevista en la Ley del concierto, ha de conceptuarse como un tipo singular de vía administrativa previa, que termina con un acuerdo que es un acto administrativo revisable por la jurisdicción contencioso-administrativa y, dentro de ella, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (art. 39.5)"<sup>53</sup>.

La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013 (rec. 538/2012) formula una variante peculiar de la tesis de la naturaleza administrativa de la Junta Arbitral, en este caso del Concierto Económico. En su resolución R 13/2012, de 28 de septiembre, la Junta Arbitral se había declarado competente para conocer de un conflicto planteado por la Diputación Foral de Álava frente a la Comunidad Foral de Navarra, en contra de lo sostenido por esta Comunidad. La citada sentencia, en lugar de enfrentarse con esta interesante y compleja cuestión, la elude mediante el siguiente subterfugio (FD 4º):

Il.1), pone de manifiesto el significado, por lo demás obvio, de esta remisión como expresión de la naturaleza administrativa de las Juntas del Concierto y el Convenio. Sin embargo, el primer argumento que aduce el citado autor como prueba de esta naturaleza es "el hecho de que sus miembros son nombrados por autoridades administrativas (poder ejecutivo) y no se integran en el poder judicial". Lo segundo es evidente; en cuanto a lo primero, habría que puntualizar que el nombramiento de los miembros, en el caso de la Junta Arbitral del Concierto, por sendas órdenes del Ministro de Hacienda y el Consejero de este ramo del Gobierno vasco es una mera formalización del acuerdo alcanzado por la Comisión Mixta, en el seno de la cual estas autoridades, junto con los restantes miembros de la Comisión, no actúan como órganos administrativos sino en el desempeño de una función predominantemente política. Tampoco compartimos la afirmación del citado autor de que "su ubicación [la de las Juntas Arbitrales forales] en el sistema de recursos es parecida a la de [los órganos económico-administrativos]", como resulta de las propias diferencias entre unas y otras señaladas por UTANDE. Lo único que tienen en común es que, según la tesis generalmente aceptada, son una vía administrativa previa a la jurisdiccional.

<sup>53</sup> El artículo citado corresponde al Concierto de 1981, que disponía que los acuerdos de la Junta Arbitral serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo. La misma norma se contiene en el artículo 67, párrafo segundo del vigente Concierto Económico.

"[L]a función resolutoria de los conflictos por parte de la Junta Arbitral se inscribe, dentro de un procedimiento administrativo y, en concreto, se configura como mero trámite administrativo, esto es, como se ha dicho por este Tribunal en incontables ocasiones, como 'vía administrativa previa a la jurisdiccional'. Así es, el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones públicas corresponde a este orden jurisdiccional por mandato constitucional y reconocimiento legal; este es el presupuesto realmente importante en el que debe inscribirse la función de resolución de los conflictos entre las Administraciones por parte de la Junta Arbitral, por lo que las dificultades o complejidades procedimentales, en modo alguno pueden perjudicar fatalmente el derecho al acceso a los tribunales de justicia, tutela judicial efectiva, para la posible resolución judicial del conflicto surgido entre las administraciones".

La Sala pone de manifiesto como un "plus argumental" el interés del contribuyente en la resolución del conflicto:

"[E]l conflicto entre las Administraciones no se hace en abstracto, sino que tiene como misión clarificar situaciones que hagan posible la mejor gestión dirigida a procurar los ingresos necesarios a través de los tributos, en los que siempre cabe descubrir en última instancia al contribuyente sobre el que va a recaer la obligación de hacerlos efectivos, cuyo interés en la resolución del conflicto entre las Administraciones es evidente, en tanto que la resolución del mismo afecta directamente a sus intereses y garantías básicas como tal contribuyente, y que, por ende, tiene derecho a que se le facilite el acceso a la vía jurisdiccional como medio para delimitar y clarificar su situación tributaria".

Llega así a la siguiente conclusión:

"[C]onforme a los razonamientos anteriores, dado que los conflictos entre Administraciones públicas deben dilucidarse ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al

que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo, tiene valor el pronunciamiento impugnado de la Junta Arbitral, en lo que interesa, en cuanto se ha cumplido el tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia previstos en la citada Ley 12/2002, que se configura como vía administrativa previa a la jurisdiccional; sin que haya lugar, por tanto, a declarar la nulidad solicitada por falta de competencia de la Junta Arbitral".

Traducidos los párrafos transcritos a un lenguaje llano, la argumentación de la Sala Tercera viene a ser la siguiente: la resolución de la Junta Arbitral es un acto puramente formal, "un mero trámite administrativo", cuya única función es dar paso a la decisión de los tribunales, que son los realmente competentes para decidir los conflictos de competencias entre las Comunidades Autónomas; en consecuencia, la cuestión de si la Junta es competente o no para conocer del conflicto es irrelevante, pues su papel se agota con el cumplimiento de esa función formal, por lo que no tiene sentido pronunciarse sobre la alegada nulidad de la resolución de la Junta Arbitral por falta de competencia.

Es claro que esta peregrina tesis no es aceptable: la Junta Arbitral tiene una función sustancial de resolución de conflictos que por principio está en condiciones de cumplir, por lo que es obvio que sus resoluciones no son actos de mero trámite. El recurso contencioso-administrativo que cabe contra ellas no es la finalidad última del procedimiento ante la Junta Arbitral, sino un sistema de control jurisdiccional accidental, puesto que depende de que las personas legitimadas hagan uso de su derecho a interponerlo. En el ejercicio de esta función de control el Tribunal Supremo no puede, sin incurrir en incongruencia omisiva –vicio del que adolece la citada sentencia–, prescindir de resolver la cuestión preliminar de la competencia de la Junta Arbitral. Es más, como veremos a continuación, la existencia de recurso jurisdiccional contra las resoluciones de la Junta Arbitral es una cuestión sujeta a debate.

En efecto, la posibilidad de recurso contra las resoluciones de la Junta Arbitral parece ser el obstáculo fundamental que la doctrina encuentra para reconocer carácter arbitral a ese órgano. En vista de ello cabe preguntarse si sería por un lado oportuno y por otro constitucionalmente admisible eliminar tal recurso, convirtiendo a los acuerdos de la Junta en definitivos. Se plantearía también la cuestión de si semejante eliminación bastaría para conferir inequívoco carácter arbitral a la Junta.

2.2.2. ¿Es deseable y posible suprimir la revisión jurisdiccional de los acuerdos de la Junta Arbitral?

Algunos autores han manifestado una opinión contraria a la recurribilidad de las resoluciones de las Juntas Arbitrales<sup>54</sup> o dudas sobre su conveniencia. En este sentido MERINO JARA<sup>55</sup> observa que si se convierte en "normal" que la Administración a la que la Junta Arbitral no le da la razón recurra la decisión, "no se acaban de ver las ventajas de esta medida de solución de conflictos frente a otras más clásicas como pueden ser los recursos administrativos". Concluye que "quizás hubiera sido preferible que se hubiera optado por una solución más próxima al arbitraje". Por nuestra parte pensamos que un sistema de estas características choca todavía con las ideas dominantes sobre el ámbito posible del arbitraje en la esfera administrativa. Para que sea políticamente viable es necesario que la Junta Arbitral demuestre en la práctica, con la calidad y la rapidez de sus resoluciones, la bondad de dicho sistema.

Por otra parte, se plantea la duda de si, aun siendo políticamente deseable, un sistema arbitral en sentido estricto sería compatible con la Constitución. Más atrás hemos señalado las dificultades que presenta la utilización del arbitraje en el ámbito del Derecho público teniendo en cuenta el principio de legalidad de la actividad administrativa (art. 103.1 CE) y el de acceso a la jurisdicción (art. 106.1 CE), en virtud del cual no puede haber materias inmunes al control jurisdic-

<sup>54</sup> Véase la de CALVO ORTEGA, citada *supra* en la nota 51.

<sup>55</sup> "Acerca de la 'inexistente' Junta Arbitral del Comercio Económico", cit.

cional. Esta duda ya surgió con relación a otra institución vasca que tiene semejanza en algunos aspectos con la Junta Arbitral: la Comisión Arbitral establecida por el artículo 39 del Estatuto de Autonomía del País Vasco como órgano de resolución de conflictos de competencia "internos" al sistema jurídico de esta Comunidad Autónoma, es decir, los suscitados entre las instituciones comunes y las de los Territorios Históricos. La norma estatutaria está desarrollada por la Ley 13/1994, de 30 de junio, del Parlamento Vasco, Ley de la Comisión Arbitral (LCA). La composición de la Comisión Arbitral es similar a la que tenía hasta 2002 la Junta Arbitral: la preside el Presidente del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y la forman además seis vocales, tres de los cuales son designados por el Gobierno Vasco y otros tres por cada Diputación Foral.

Las dudas de constitucionalidad se originan a la vista del artículo 68.1 LCA, que declara no recurribles las resoluciones de conflictos de competencia. A este precepto vino a añadirse la Disposición Adicional Primera, apartado 2, de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que excluye expresamente del conocimiento de esta jurisdicción a las resoluciones de la Comisión Arbitral<sup>56</sup>.

La posible vulneración por estas normas del artículo 106.1 CE, entre otras consideraciones, motivó el planteamiento de dos cuestiones de inconstitucionalidad por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que no llegaron ser resueltas por el Tribunal Constitucional al haber desistido la Diputación Foral de Álava de sus recursos contra las resoluciones de la Comisión Arbitral<sup>57</sup>. El pro-

<sup>56</sup> Este conjunto normativo se completa con la Disposición Adicional Cuarta, apartado 1, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, añadida por la LO 7/1999, de 212 de abril, que dispone lo siguiente: "Los conflictos de competencia que se puedan suscitar entre las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y las de cada uno de sus Territorios Históricos se regirán por lo dispuesto en el artículo 39 de su Estatuto de Autonomía".

<sup>57</sup> Para una información más detallada sobre estas cuestiones de inconstitucionalidad, véase COBREROS MENDAZONA, E., "Un asunto sin resolver: la cuestionada constitucionalidad de la irrecurribilidad ante la Jurisdic-

blema sigue, por tanto, situado en el plano del debate doctrinal, en el cual COBREROS MENDAZONA<sup>58</sup>, a quien seguimos, sostiene la constitucionalidad de la regulación de la Comisión Arbitral apoyándose en diversos argumentos que en buena medida son aplicables a la Junta Arbitral, por lo que trataremos de resumirlos a continuación.

La admisión de la constitucionalidad de la exclusión de la jurisdicción contencioso-administrativa respecto de las resoluciones de la Comisión Arbitral exige plantearse con carácter preliminar la cuestión de la naturaleza de este órgano, al menos negativamente, para rechazar que sea un órgano administrativo, puesto que en este caso la inconstitucionalidad de dicha exclusión caería por su propio peso<sup>59</sup>. El debate doctrinal sobre esta cuestión presenta un interesante paralelismo con el relativo a la naturaleza de la Junta Arbitral. COBREROS MENDAZONA<sup>60</sup> resume en tres las tesis sobre la naturaleza de la Comisión Arbitral: 1) La que lo considera un órgano de arbitraje *sui generis*; 2) La que estima que se trata de un órgano administrativo; y 3) La que entiende que realiza una función materialmente jurisdiccional. Las objeciones a la primera tesis coinciden sustancialmente con las que se oponen a su aplicación a la Junta Arbitral; en definitiva, la dificultad de aplicar el arbitraje en el ámbito del Derecho público, que ya conocemos.

En cuanto a la segunda, uno de sus "flancos débiles" sería, según el citado autor, "la propia inanidad e incluso disfuncionalidad de la previsión

ción Contencioso-Administrativa de las resoluciones de la Comisión Arbitral", artículo incluido en el volumen del mismo autor *Escritos sobre la Comisión Arbitral*, IVAP, Oñati, 2009, pp. 125 ss.

<sup>58</sup> Cfr. "La inimpugnabilidad de las resoluciones de la Comisión Arbitral", en *Escritos sobre la Comisión Arbitral*, cit., pp. 71 ss. El análisis del autor se refiere no sólo a la eventual vulneración del artículo 106.1 CE, que es el que aquí nos interesa, sino también a la de otros preceptos constitucionales, como los reguladores de la competencia del Parlamento Vasco o el artículo 24.1 CE que proclama el derecho a la tutela judicial efectiva.

<sup>59</sup> Cfr. COBREROS MENDAZONA, *ibid.*, p. 105.

<sup>60</sup> *Ibid.*, pp. 76 ss.

estatutaria: si se articula la intervención de la Comisión Arbitral como un mero recurso administrativo, tendríamos todas las conocidas desventajas de la vía administrativa previa clásica y ninguna de sus ventajas (que, en su caso, se reportan a los particulares), a pesar de algún voluntarioso vaticinio". Alude COBREROS a ciertos autores auguran que la Comisión Arbitral "gozaría de una especie de reconocimiento que favorecería la aceptación voluntaria de sus resoluciones por todas las partes afectadas, no impugnándolas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa"<sup>61</sup>. Esta crítica coincide con la que, como hemos visto, se hace a la posibilidad de recurso contra las resoluciones de la Junta Arbitral.

COBREROS MENDAZONA rechaza la equiparación a la Junta Arbitral –dando implícitamente por supuesto su carácter administrativo– señalando que la revisabilidad de sus resoluciones está claramente establecida por sus normas reguladoras; observa además que mientras que el legislador puede disponer libremente de la Junta Arbitral, a la que podría hacer desaparecer, la Comisión Arbitral es un órgano estatutariamente exigido por lo que su existencia está sustraída a la voluntad del legislador tanto estatal como autonómico. Finalmente, observa el citado autor que alguna de las funciones de la Comisión casa mal con su caracterización como órgano administrativo, como la de resolver las que la LCA denomina "cuestiones de competencia", que se plantean respecto a proyectos de ley del Parlamento Vasco o proyectos de Norma Foral antes de su aprobación. Cabe puntualizar únicamente que la Junta Arbitral tampoco puede ser modificada o eliminada unilateralmente por el Estado o por las instituciones vascas, ya que al estar establecida en el Concierto Económico es necesario el acuerdo de ambas para la modificación de éste.

La tercera de las tesis apuntadas se apoya en la autoridad de LEGUINA VILLA<sup>62</sup>, en opinión del cual la Comisión Arbitral es un órgano autonómico, directamente ordenado al Estatuto y habi-

litado por éste para declarar sin apelación a quién corresponde ejercer las competencias estatutarias. Su única función sería preservar el equilibrio institucional entre "autonomía" y "foralidad" dentro de la Comunidad Autónoma Vasca. Aunque no forma parte del poder judicial, la función que desempeña, con explícita cobertura en el bloque de la constitucionalidad (Disposición Adicional Primera de la Constitución y art. 39 EAPV) es sustancialmente idéntica a la función jurisdiccional. Observa COBREROS MENDAZONA<sup>63</sup> que esta construcción "es la que ofrece una interpretación más útil a la previsión autonómica y la que resulta más funcional, al no considerar su intervención como un mero requisito procedimental a cumplir para alcanzar la resolución judicial definitiva (buscada por quien desea ver preservada su perturbada competencia), que se vería simplemente retrasada por la existencia de la Comisión Arbitral. Recordemos que a esto es a lo que reduce la función de la Junta Arbitral la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013.

La tesis de la naturaleza materialmente jurisdiccional de la función de la Comisión Arbitral es la que, a juicio de COBREROS<sup>64</sup>, justifica la exclusión de la jurisdicción contencioso-administrativa. En definitiva, el autor rechaza la alternativa rígida órgano judicial/órgano administrativo y afirma que "resulta más adecuado considerarla como un órgano que, contemplado y diseñado en la norma institucional básica de la Comunidad Autónoma del País Vasco, reúne las características propias de un órgano independiente, imparcial y *supra partes*, que dirime las controversias exclusivamente conforme al ordenamiento jurídico y con las formas y garantías de los procesos judiciales"<sup>65</sup>. Termina COBREROS su estudio con la siguiente atinada reflexión<sup>66</sup>: "En todo caso –pero esto ya es una cuestión diferente– será responsabilidad de la propia Comisión Arbitral ganarse el respeto de las instituciones afectadas y también de los operadores jurídicos, alejando cualquier

<sup>63</sup> Ibid., p. 84.

<sup>64</sup> Ibid., pp. 105 ss.

<sup>65</sup> Ibid., p. 110.

<sup>66</sup> Ibid., p. 123.

<sup>61</sup> Ibid., p. 79 y nota 22 al pie de esta página.

<sup>62</sup> Cfr. COBREROS MENDAZONA, *ibid.*, pp. 82 ss.

sospecha de politización (por el origen de los nombramientos) y esforzándose por que la calidad de sus decisiones se reconozca (sin perjuicio, naturalmente, de las críticas que libremente se formulen a cualquiera de sus actuaciones, que a buen seguro estimularán su dedicación)". Este pensamiento es perfectamente aplicable a la Junta Arbitral o, en general, a cualquier órgano, sea cualquiera su naturaleza, encargado de resolver controversias en Derecho; la diferencia está en que para la Comisión Arbitral actuar con arreglo a estos criterios de buen hacer es una manera de legitimarse, mientras que para la Junta Arbitral es además una condición de eficacia.

La analogía con la Comisión Arbitral induce a pensar que la supresión de la revisión judicial de las resoluciones de la Junta Arbitral no sería necesariamente inconstitucional. Aunque la Junta no tiene un reconocimiento expreso en el Estatuto de Autonomía del País Vasco, como lo tiene la Comisión, sí conecta con la "foralidad" a través del artículo 41.1 de dicho Estatuto, según el cual "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios".

### 2.2.3. La voluntariedad de la actuación de la Junta Arbitral

Nos preguntábamos, sin embargo, más atrás si tal supresión bastaría para convertir al procedimiento ante la Junta Arbitral en un auténtico arbitraje. A este respecto hay que recordar las condiciones que, según exponen MERINO MERCHANTÁN y CHILLÓN MEDINA, exige la doctrina constitucional para que el arbitraje sea un "equivalente jurisdiccional" compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE y con la reserva de jurisdicción del artículo 117.3 CE. Además de la sustitución del proceso judicial, tales condiciones son, en resumen, que el arbitraje sea establecido por una ley estatal y que el sometimiento a él de las partes sea absoluta e inequívocamente voluntario. Por consiguiente, la simple eliminación del recurso contra la resolución de la Junta Arbitral no bastaría para

hacer del procedimiento ante este órgano un arbitraje; sería necesario además que el sometimiento de las Administraciones a la decisión de la Junta fuese totalmente voluntario.

¿Es voluntario el sometimiento de los conflictos definidos en el artículo 66.Uno del Concierto Económico? Es posible estimar que sí lo es cuando el conflicto se origina entre la Administración del Estado y la de un Territorio Histórico –que son con mucho los más frecuentes–, en la medida en que, por una parte, el Concierto Económico, aunque aprobado formalmente por una Ley estatal –aprobada con arreglo al procedimiento de lectura única–, materialmente constituye un pacto o convenio entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco<sup>67</sup>. Por otra parte, no parece ser un obstáculo para esta afirmación el hecho de que el Concierto se presente formalmente como celebrado entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco<sup>68</sup>: a nuestro juicio no hay inconveniente en considerar a los Territorios Históricos como partes de ese pacto virtual<sup>69</sup>. En cambio, no

<sup>67</sup> Cfr. por todos PÉREZ ARRAIZ, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, IVAP, [1994], pp. 252 ss.

<sup>68</sup> El título de la Ley 12/2002, dice que ésta "aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco". La Exposición de Motivos utiliza varias veces esta expresión. Sin embargo, invoca la aprobación del Acuerdo por la Comisión Mixta de Cupo de 6 de marzo de 2002. El acta de esta reunión contrapone a la representación de la Administración del Estado la "representación del País Vasco", en la que tenían el mismo número de miembros el Gobierno Vasco y las tres Diputaciones Forales.

<sup>69</sup> DE LA HUCHA, *El régimen jurídico del Concierto Económico*, cit., p. 88 i. f., habla de "la 'esquizofrenia' a que conduce un Concierto formalmente suscrito entre el Estado y la CAPV, pero donde ésta no es la titular de potestades normativas tributarias, puesto que las mismas están atribuidas a los territorios históricos". Y más adelante (p. 110) afirma el citado autor lo siguiente: "Aunque la afirmación parezca paradójica y controvertida, creemos que los Concierdos con los territorios históricos preexisten al EAPV, ya que en ausencia de Estatuto o si los citados territorios no hubieran decidido constituir una Comunidad Autónoma, la Adicional Primera de la CE representa el fundamento constitucional de los Concierdos". Añade que "el Concierto no se formaliza materialmente con la CAPV (aunque sí formalmente) sino con los tres territorios históricos que la integran, siendo ello visible en dos aspectos básicos: el art. 41 ni otorga ninguna competencia tributaria a la Comunidad Autónoma ni determina un cupo de ésta por referencia a

es voluntario el sometimiento a la competencia de la Junta Arbitral de las Comunidades Autónomas distintas del País Vasco. La voluntariedad de la intervención de la Junta Arbitral del Concierto Económico, en los supuestos en que existe, es un rasgo que comparte con la Junta Arbitral del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y que las diferencia, a su vez, de la Junta Arbitral de la LOFCA, de la que tal voluntariedad está ausente por completo.

Recapitulando el análisis precedente se puede decir que la Junta Arbitral no es un órgano arbitral en sentido estricto, sobre todo porque sus resoluciones no tienen un valor equivalente al de una sentencia judicial sino que son impugnables ante la jurisdicción. Presenta, sin embargo, en cierto grado la nota de la voluntariedad de la sujeción a su competencia, que cabe sostener que concurre respecto de la clase más numerosa de los conflictos de los que conoce, que son los que enfrentan a la Administración del Estado con la de un Territorio Histórico, siendo muy escasos los que median entre uno de estos Territorios con una Comunidad Autónoma distinta del País Vasco. Pero tampoco es la Junta Arbitral un órgano administrativo en sentido propio, pues difiere de los de esta clase en que no forma parte de ninguna de las Administraciones públicas a las que afecta su función<sup>70</sup>. Una idea parecida se encuentra en

los tributos concertados que recauda, sino que el cupo global es el sumatorio de los cupos provinciales, lo que es lógico puesto que son las Diputaciones forales las titulares del poder recaudatorio"

<sup>70</sup> Esta posición recuerda una tesis formulada en la doctrina alemana sobre la naturaleza del Tribunal de Cuentas, cuestión objeto de un debate permanente entre las opiniones que lo consideran un órgano jurisdiccional y las que estiman que es un órgano administrativo. La tesis aludida, perteneciente a estas segundas, lo considera un órgano administrativo situado fuera de la organización administrativa (*Verwaltungsbehörde im ministerialfreien Raum*). Vid. PALAO TABOADA, C., *Derecho financiero y tributario*, vol. I, 2ª. ed., Colex, Madrid, 1987, p. 161. SIMÓN ACOSTA, op. cit., p. 1939, rechaza esta afirmación respecto a la Junta Arbitral del territorio común, de la que dice que "podemos entender que se trata de un órgano de la Administración del Estado, dado que el nombramiento del Presidente es una potestad que corresponde al Ministro de Hacienda. El hecho de que el nombramiento se produzca a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, no convierte a la Junta Arbitral en un órgano del Consejo".

el Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2009<sup>71</sup>, dictado en el recurso número 532/2008, que afirma que la Junta Arbitral "no es Administración Pública sino un órgano que efectúa arbitrajes de Derecho público entre Administraciones públicas. La Junta no se encuadra orgánicamente dentro de ninguna Administración Pública y no dicta actos administrativos en el ejercicio de una potestad administrativa".

### 3. LA COMPOSICIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL COMO ELEMENTO DE CARÁCTER ARBITRAL

El hecho de que el procedimiento ante la Junta Arbitral no sea un arbitraje stricto sensu no impide que la composición de este órgano haya tenido como modelo la de los tribunales típicamente arbitrales. Esto es especialmente cierto tras la modificación del Concierto en 2002 y del Convenio en 2003, que implanta en ambos casos una composición por tres miembros de carácter técnico designados todos ellos de común acuerdo por las partes de ambas disposiciones. Los miembros de la Junta Arbitral no representan, por tanto, a ninguna de estas partes y mantienen su independencia frente a ellas, a diferencia de lo que sucedía con anterioridad a dichas modificaciones. En la práctica del arbitraje internacional cuando no se designa a un único árbitro, lo más frecuente es un tribunal de tres miembros dos de ellos designados por cada una de las partes. El tercero, generalmente presidente, se nombra por acuerdo de las partes o incluso por los dos miem-

<sup>71</sup> Citado por MERINO JARA, I., "La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental", *Zergak*, núm. 47, 2014, pp. 133 ss. (p. 164). El Auto citado desestima un recurso de súplica contra el rechazo por la Sala de la petición de las entidades demandantes de que se diese traslado a la Junta Arbitral del Convenio de la demanda contra una resolución de ésta, a la que los solicitantes consideraban parte demandada "en cuanto que era la Administración contra cuya actividad se dirigía el recurso", mientras que, a su juicio, el Estado, la Comunidad Foral de Navarra y la Diputación Foral de Guipúzcoa eran demandados en calidad de interesados. El Auto comienza el primero de sus razonamientos jurídicos con la afirmación de que "[l]a capacidad para intervenir en un proceso corresponde a las personas jurídico-públicas y no a los órganos de éstas que carezcan de personalidad jurídica propia", que es contradictoria con las frases recogidas en el texto.

brod previamente designados<sup>72</sup>. La fórmula del Concierto y el Convenio garantiza en mayor medida la imparcialidad de todos los miembros de la Junta Arbitral.

También las cualidades que idealmente deben reunir los miembros de la Junta Arbitral son parecidas a las que se exigen a los árbitros. En efecto, los miembros de la Junta no son jueces (miembros del poder judicial) ni (en cuanto al desempeño de su cargo) funcionarios, sino que, de manera similar a los árbitros, son designados *intuitu personae* para desempeñar esa función. Puede decirse que las cualidades personales de los árbitros se valoran antes de su nombramiento para ver si son idóneos para el desempeño de su función; se trata, por tanto, de un juicio positivo. En cambio, a los candidatos a la carrera judicial se les exige que no incurran en una causa de incapacidad (art. 303 LOPJ), juicio, por tanto, negativo, y, en la vía normal de acceso, que superen las pruebas objetivas que deben demostrar su idoneidad y suficiencia profesional (art. 301.2 LOPJ).

Las cualidades exigibles a los árbitros son de dos clases: las relativas al conocimiento de la materia sobre la que tienen que resolver y las que se refieren a su independencia e imparcialidad<sup>73</sup>. La Ley 60/2003, de Arbitraje, se refiere a estas dos últimas<sup>74</sup>. La distinción entre ellas consiste, según la doctrina, en que la primera es de carácter obje-

tivo y consiste en la falta de vinculación del árbitro con una de las partes; la segunda, en cambio, es de carácter subjetivo y se refiere a la no inclinación preconcebida del árbitro en favor de una de las partes. Por tanto, la independencia afecta a las relaciones entre el árbitro y las partes, mientras que la imparcialidad atañe a las relaciones entre el árbitro y el objeto de la controversia<sup>75</sup>. En la doctrina se ha sostenido que estas cualidades no tienen la misma naturaleza cuando se refieren a un árbitro que cuando se predicen de un juez<sup>76</sup>. En cualquier caso, como antes hemos señalado, en el caso de los árbitros su concurrencia debe apreciarse y valorarse con anterioridad a su designación, mientras que en el caso de los jueces las referidas cualidades se presumen y sólo cuando faltan en un supuesto concreto esta carencia se hace valer por medio de la recusación, si el juez afectado no se ha abstenido previamente<sup>77</sup>. En cambio, la recusación del árbitro no

<sup>74</sup> Su artículo 17.1 dispone que "[t]odo árbitro debe ser y permanecer durante el arbitraje independiente e imparcial. En todo caso, no podrá mantener con las partes relación personal, profesional o comercial".

<sup>75</sup> Cfr. MATHEUS LÓPEZ, C. A., *La independencia e imparcialidad del árbitro*, Instituto Vasco de Derecho Procesal, San Sebastián, 2009, pp. 175 s. No obstante, el citado autor observa (pp. 177 s.) que "los términos *independencia* e *imparcialidad* describen dos facetas de un mismo elemento". Añade que "estos términos poseen un ámbito común que hace difícil una distinción clara y definitiva. Lo que ha llevado a que, algunos derechos nacionales, consideren la independencia caso como sinónimo de la imparcialidad, empleando ambos términos de forma intercambiable, pues es probable que estas palabras mágicas se hayan convertido en un pleonasma o, lo que es lo mismo, expresan un concepto híbrido y no dos exigencias distintas y disociables". Vid. t. MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA, op. cit., pp. 541 ss.

<sup>76</sup> MATHEUS LÓPEZ, op. cit., p. 188, afirma que "[e]s hoy una opinión mayoritaria que la independencia e imparcialidad del árbitro no poseen la misma naturaleza que la que se pueda atribuir a un juez estatal, ostentándose diferencias que ... se observan tanto en el origen como en la aplicación práctica de ambos términos". Añade que "la mayoría de las legislaciones que siguen la Ley Modelo de la CNUDMI [Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional], optan por asumir un criterio legal autónomo –y *sin reenvío* al orden jurisdiccional de jueces y tribunales estatales– sobre la independencia e imparcialidad del árbitro, *distinto* a las reglas legales empleadas para el juez estatal".

<sup>77</sup> Por otra parte, señalan MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA, op. cit., pp. 558 s., que "[e]s evidente que, al

<sup>72</sup> Cfr. Naciones Unidas, *Handbook on the Peaceful Settlement of Disputes between States*, cit., pp. 59 s. El nombramiento del tercer árbitro, que actuará como presidente, por los dos designados por las partes es el sistema que establece a falta de acuerdo el artículo 15.2 de la Ley de Arbitraje, 60/2003. Por su parte, PARK y TILLINGHAST, *Income Tax Treaty Arbitration*, cit., pp. 30 s., indican también que en el arbitraje mercantil internacional las reglas establecen normalmente un árbitro individual o un tribunal de tres miembros. Sin embargo, ponen de relieve las dificultades que puede plantear la designación de éstos en los conflictos tributarios comunes, en los que hay tres partes interesadas: los dos Estados y uno o más particulares. Como solución proponen que se atribuya a una autoridad –como el Tribunal Internacional de Justicia o la Cámara de Comercio Internacional, entre otros– la designación de los tres miembros, lo cual, a juicio de los autores, promoverá la máxima independencia y neutralidad.

<sup>73</sup> PARK y TILLINGHAST, op. cit., pp. 33 ss., clasifican las cualidades de los árbitros en dos grupos, independencia (*independence*) y competencia o pericia (*expertise*).

es el instrumento normal para garantizar su independencia e imparcialidad, sino que viene a remediar el supuesto de que al ser propuesto no hubiese cumplido con su deber de revelar "todas las circunstancias que puedan dar lugar a dudas justificadas sobre su imparcialidad e independencia" o que dichas circunstancias hayan sobrevenido a su nombramiento (art. 17.2 de la Ley de Arbitraje)<sup>78</sup>.

Hay que reconocer que las diferencias con la judicatura, que son muy marcadas respecto al arbitraje privado en sentido estricto, en el que el árbitro o árbitros son designados para cada litigio singular, se desdibujan considerablemente en el caso de la Junta Arbitral, cuya composición es invariable para todos los conflictos de su competencia, quedando sólo algún residuo de semejanza con el arbitraje en el proceso de designación de sus miembros. Por cierto, el Concierto Económico no se preocupa de la independencia e imparcialidad de los árbitros, sino solamente de su competencia, con la fórmula convencional de que sean "designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística". Ni el Concierto ni el Reglamento de la Junta Arbitral aluden a la abstención y recusación de sus miembros, la cual se regirá por los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, supletoria por mandato del artículo 8 del Reglamento.

igual que el juez del Estado, el árbitro debe ser independiente e imparcial, pero mientras que estos presupuestos son indeclinables en el proceso estatal, hasta hacerlos indisponibles por las partes, no ocurre así en el arbitraje. En éste, las partes nombran o proponen a su árbitro y pueden también dispensarlo de las presuntas o conocidas relaciones personales, profesionales o comerciales que guarden con alguna de ellas o con ambas". Esta disponibilidad, añadimos nosotros, es la que explica la norma del artículo 17.3, inciso segundo, de la Ley de Arbitraje: "Una parte sólo podrá recusar al árbitro nombrado por ella, o en cuyo nombramiento haya participado, por causas de las que haya tenido conocimiento después de su designación".

<sup>78</sup> MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA, op. cit., pp. 560 ss., sostienen que a pesar de que la Ley de Arbitraje elude remitirse a las normas sobre los motivos de abstención y recusación en el ámbito judicial (arts. 219 y 220 LOPJ), estas normas son aplicables al arbitraje.

Con la competencia profesional está relacionada la *auctoritas*, aunque no se identifica con ella. MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA<sup>79</sup> señalan que la legitimación del árbitro es subjetiva y singular, frente a la del juez del Estado predeterminedo por la Ley, que es objetiva y general; es decir, la posición del árbitro se funda en la voluntad de las partes y se limita al concreto litigio. Se preguntan luego los citados autores "cuáles son los presupuestos habilitantes en los que se sustenta la legitimación subjetiva del árbitro", a lo que responden que esos presupuestos son la *auctoritas* "como legitimación teleológica del árbitro", que mencionan en primer lugar, a la que agregan la independencia e imparcialidad, la exclusividad competencial y la improrrogabilidad. Afirman MERINO MERCHÁN y CHILLÓN MEDINA que el árbitro carece de la potestad del juez público, pero esta ausencia se ve compensada con la *auctoritas*; "si los particulares evitan, en las cuestiones en que ello sea posible, el aparato del Estado que tiende a satisfacer pretensiones, lo hacen pensando en la *auctoritas* moral o científica del árbitro como una mejor y más segura garantía para resolver sus conflictos pendientes". La *auctoritas* a la que se refieren estos autores está ligada al prestigio personal, sobre todo profesional, y es a la que se apela cuando en el razonamiento jurídico se utilizan "argumentos de autoridad".

Aunque, como hemos dicho, la posición de los miembros de la Junta Arbitral no es exactamente la misma que la de un árbitro en sentido estricto y, por tanto, la opinión de los citados autores hay que tomarla *cum grano salis*, no cabe duda de que es deseable que las personas designadas para desempeñar ese cargo posean en algún grado esa *auctoritas*. Ahora bien, más importante que la posesión previa de esta cualidad es que la adquieran colectivamente en el desempeño de su función en la Junta Arbitral a través del reconocimiento y la aceptación de sus resoluciones, en primer lugar por las Administraciones que son parte en los conflictos sometidos a su conocimiento y por los contribuyentes interesados en ellos, pero también por la comunidad jurídica

<sup>79</sup> Op. cit., pp. 538 ss.

afectada por la actividad de la Junta y por la sociedad en general. La autoridad que la Junta Arbitral logre concitar no sólo es una forma de legitimación por el ejercicio sino que contribuirá de manera importante a la eficacia de su función, en la medida en que, como ya hemos observado, reducirá los recursos contra sus resoluciones.

#### 4. EL PUNTO DE VISTA ARBITRAL COMO CRITERIO ORIENTADOR DE LAS RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL

Más atrás hemos puesto de relieve que el hecho de que los miembros de la Junta Arbitral hayan sido designados de común acuerdo por las partes del Concierto Económico para decidir sus controversias —aunque la competencia de la Junta abarque conflictos con Administraciones ajenas a esta norma— es una característica de la Junta Arbitral que la acerca al arbitraje en sentido estricto. De ella se deduce que la posición de quienes la forman no es exactamente la misma que la de los jueces que componen un tribunal colegiado sino que difiere sutilmente de esta en cuanto aquéllos tienen un deber no sólo jurídico sino también ético, de resolver los conflictos que se le sometan esforzándose por armonizar los intereses de las partes enfrentadas de acuerdo con el espíritu del Concierto Económico; deber que en cierto modo va más allá de los límites estrictos de la obligación, que se da por supuesta, de dictar una resolución técnicamente correcta. Podemos expresar este deber diciendo que la Junta Arbitral debe adoptar un "punto de vista arbitral" al dictar una resolución cuando el asunto lo requiera, cosa que no sucederá en todos, ni siquiera en la mayoría, de los casos.

Lo que quiero decir se verá más claramente con el ejemplo de la resolución R8/2012, de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral, que fue aceptada por las Administraciones afectadas. El conflicto resuelto por esta resolución se originó como consecuencia de unas actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) a cerca de una entidad domiciliada en territorio común para practicar valoraciones por el valor normal de mercado que podían tener repercu-

siones tributarias respecto de otras entidades respecto a las cuales las competencias inspectoras correspondían a la Hacienda Foral de Guipúzcoa. Esta solicitó de la AEAT participar en dichas actuaciones, petición que rechazó la Administración estatal, lo que motivó el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral por la Diputación Foral de Gipuzkoa. Tras declararse competente para conocer del conflicto, en contra de lo aducido por la AEAT, la Junta Arbitral entró en el fondo del asunto, acerca del cual la Agencia Tributaria alegó que la participación pretendida por la Hacienda Foral no estaba prevista en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. La Junta Arbitral recordó, en primer lugar, el principio de bilateralidad de los ajustes de operaciones vinculadas, vigente tanto en el Derecho interno como en el internacional, y cómo en éste se prevé que las discrepancias entre los Estados acerca del ajuste de precios de transferencia se traten de resolver por medio del procedimiento amistoso. La resolución señala la vigencia en el ámbito de la Unión Europea del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, al que más atrás hemos hecho referencia, y menciona la modificación del artículo 25 del Modelo de la OCDE llevada a cabo en la versión de éste de 2008 introdujo también una fase arbitral en el procedimiento amistoso regulado en dicho artículo, a la que también nos hemos referido anteriormente.

Por otra parte, la resolución precisa el sentido que cabe dar a la petición de la Diputación Foral de Gipuzkoa de "participar" en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas llevado a cabo por la AEAT, en el que, dice, "cabén distintos tipos de actuaciones, como compartir el ejercicio de las funciones administrativas que se actúan en el procedimiento, ser parte interesada en él o simplemente intercambiar información y ser consultado u oído". La Junta Arbitral se inclina por la última modalidad de participación por ser "la que mejor se adecua a las características de los ajustes de precios de transferencia por Administraciones distintas y la que se contempla en los procedimientos

amistosos cuya aplicación a esta materia está prevista en el ámbito internacional. Lo que se persigue mediante esta clase de procedimientos es que las discrepancias sobre los ajustes derivados de la determinación de esos precios por aplicación del principio de plena competencia se intenten al menos resolver mediante el diálogo y el intercambio de información entre los Estados interesados".

La conclusión a la que llega la Junta Arbitral es la siguiente:

"Pues bien, consideramos que existen razones suficientes para estimar que debe reconocerse a la Diputación Foral de Gipuzkoa una participación del tipo de la que acabamos de describir como característica de los procedimientos amistosos en la esfera internacional; es decir, que debe llevarse a cabo un intercambio de información entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas.

La primera y fundamental de dichas razones es que si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor razón en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una doble imposición".

A continuación afirma la Junta Arbitral lo siguiente:

"La necesidad de que las Administraciones interesadas en la valoración de operaciones vinculadas traten de aproximar sus posiciones por medio del intercambio de información y el diálogo, a fin de evitar una doble imposición, deriva, sin duda, de los principios generales del Concierto Económico, cuya finalidad esencial es armonizar el ejercicio de las competencias financieras y tributarias del Estado y de los Territorios Históricos del País Vasco, evitando que del ejercicio de competencias concurrentes se deriven perjuicios para los ciudadanos. Estos principios generales están plasmados ante todo en el artículo 2 del Concierto Económico, que enumera como principio tercero el de 'coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico'. La coordinación y colaboración deben tener lugar, como es lógico, en ambos sentidos".

Más adelante la resolución citada afirma que la cooperación exigida por los principios generales del Concierto Económico para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición

"debe traducirse en un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir. Este es el alcance que atribuimos a la pretensión de participación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que entendida en estos términos no podemos sino estimar. La realización de esta cooperación no requiere, en realidad, de un procedimiento detallado, que, como hemos indicado, tampoco existe en el ámbito internacional, sin perjuicio de las normas internas que los Estados quieran adoptar, como, en el caso español, el citado Reglamento de procedimientos amistosos".

En la parte dispositiva de la resolución la Junta Arbitral declara "que la AEAT y la Diputación Foral de Gipuzkoa están obligadas a intercambiarse la

información relativa a la valoración de las operaciones realizadas entre [las entidades a las que afecta el conflicto] y esforzarse, de buena fe y en un espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de dichas entidades".

#### BIBLIOGRAFIA:

- ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, N., "Proceso, auto-composición y autodefensa", Universidad Nacional Autónoma de México, 1991
- ALONSO ARCE.-I., "El Concierto Económico vasco. La renovación de 2002. Fuentes documentales", Ad Concordiam, Bilbao, 2003
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., "Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias", en Medios alternativos de solución de controversias, Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM, núm. 11, 2007
- BURLADA ECHEVESTE, J.L., "Génesis de la Junta Arbitral del Concierto Económico y del Convenio Económico", Nueva Fiscalidad, 2/2007
- CHILLÓN MEDINA, José M<sup>a</sup>, "Tratado de Derecho arbitral", 4<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid, 2014
- COBREROS MENDAZONA, E., "Un asunto sin resolver: la cuestionada constitucionalidad de la irrecorribilidad ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de las resoluciones de la Comisión Arbitral", en Escritos sobre la Comisión Arbitral, IVAP, Oñati, 2009
- "La inimpugnabilidad de las resoluciones de la Comisión Arbitral", en Escritos sobre la Comisión Arbitral, IVAP, Oñati, 2009
- DE LA HUCHA CELADOR, F., "El régimen jurídico del Concierto Económico", Ad Concordiam, Bilbao, 2005
- DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, San Sebastián, 2006
- FERNÁNDEZ MONTALVO, R., TESO GAMELLA, P. y AROZAMENA LASO, A., "El arbitraje: ensayo de alternativa limitada al recurso contencioso-administrativo", vol. II, Consejo General del Poder Judicial/Fundación Wellington, Madrid, 2004
- GARCÍA PÉREZ, - M., "Arbitraje y Derecho Administrativo", Observatorio del Litoral/Aranzadi, 2011
- HUERGO LORA, A., "La resolución extrajudicial de conflictos en el Derecho administrativo", Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2000
- MATHEUS LÓPEZ, C. A., "La independencia e imparcialidad del árbitro", Instituto Vasco de Derecho Procesal, San Sebastián, 2009
- MERINO JARA, I., "La Junta Arbitral del Concierto Económico", RVAP, núm. 75, 2006
- "Acerca de la 'inexistente' Junta Arbitral del Concierto Económico", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 6/2006
- "La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental", Zergak, núm. 47, 2014
- MERINO MERCHÁN, J. F., "El equivalente jurisdiccional" en el Derecho público español, CEPC, Madrid, 2002.
- NACIONES UNIDAS, "Handbook on the Peaceful Settlement of Disputes between States", United Nations, New York, 1992
- PALAO TABOADA, C., "Derecho financiero y tributario", vol. I, 2<sup>a</sup> ed., Colex, Madrid, 1987
- "El Reglamento de procedimientos amistosos", Tribuna Fiscal, núm. 300, 2010
- PARK, William W. y TILLINGHAST, David R., "Income Tax Treaty Arbitration", edición patrocinada por la IFA, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004
- PASTOR RIDRUEJO, J. A., "Curso de Derecho internacional público y organizaciones internacionales", 6<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 1996

PÉREZ ARRAIZ, J., "El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca", IVAP, Oñati, 1994

PÉREZ DEL BLANCO, G., "El 'arbitraje institucional' o procedimiento administrativo para la resolución de los conflictos interadministrativos en la Administración General del Estado", La reforma de la Ley de Arbitraje de 2011, DAMIÁN MORENO, J. (dir.), La Ley, 2011

RAMOS PRIETO, J., "La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas", Comares, Granada, 2001

RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M., "Los convenios entre Administraciones Públicas", Marcial Pons, Madrid, 1997

ROSA MORENO.-J., "El arbitraje administrativo", Universidad de Alicante/MacGraw-Hill, Madrid, 1998

SIMÓN ACOSTA, E., "La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas: su naturaleza", en Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, t. II, Lex Nova, Valladolid, 2005

UTANDE SAN JUAN, J. M., "Las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio como vía para la resolución de conflictos tributarios forales", Impuestos, 2010

VICENTE-ARCHE COLOMA, P., "El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta", Marcial Pons, 2005

VVAA, "Convención y arbitraje en el Derecho tributario"; (ELORRIAGA PISARIK, G. (coord.), Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1996.

ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, M., "100 años de Concierto Económico", Diputación Foral de Álava, Vitoria, 1977

## 1.- PROPÓSITO

**A**caban de cumplirse siete años de la constitución “formal” de un Órgano concertado de resolución de conflictos entre Administraciones tributarias que, más de treinta años atrás, ya fue legalmente constituido por los responsables del primer Concierto Económico: “Se constituye una Junta Arbitral (...)” (artículo 39.1 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo)<sup>1</sup>.

En efecto, la Junta Arbitral prevista y creada en el primer Concierto Económico se da por supuesta en el nuevo Concierto aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo [“La Junta Arbitral estará integrada (...)” (artículo 65. Uno)] que establece, “con un sentido realista”<sup>2</sup>, no ya ante la inoperancia (que nunca pudo constatarse) sino ante la inviabilidad de su anterior conformación, sustanciales modificaciones en su composición y estructura (artículos 65, 66 y 67); pero no cobró existencia real hasta el 4 de abril de 2008 a raíz de que la Comisión Mixta del Concierto en su reunión de 30 de julio de 2007<sup>3</sup>, decidiera rescatarle del limbo en el que se hallaba<sup>4</sup>, adoptando en fin su primera Resolución el 24 de noviembre de 2008.

Es propósito de este número monográfico de Zergak “hacer un balance de las principales cuestiones resueltas y criterios establecidos por la Junta, de las cuestiones de procedimiento y tramitación de conflictos, así como de las perspectivas de la actividad de arbitraje de cara al futuro inmediato”<sup>5</sup>. En este último contexto, el objetivo de las líneas que siguen se limita a hilvanar unas pocas y apresuradas reflexiones, todavía más fruto de la observación que de la propia experiencia, sobre “la actividad de arbitraje” de la Junta Arbitral partiendo, naturalmente, de su naturaleza y funciones, y también del ejercicio que

(\*) Abogado. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Presidente de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

se ha venido haciendo de las mismas en este periodo ya dilatado de vida legal, pero todavía corto de existencia.



<sup>1</sup> Desde luego que la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco existe desde que “se constituye” con la entrada en vigor de la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

En alguna resolución judicial se ha venido a destacar que “el hecho de que se hubiera procedido o no a nombrar los componentes o miembros de esa Junta Arbitral constituida “ministerio legis” es algo puramente adjetivo [según lo ve la Audiencia Nacional en Sentencia de 28 de enero de 2003, Rec. núm. 129/2000] y, en todo caso, no se puede hacer depender el funcionamiento de una institución creada por la Ley de la resistencia a designar a sus miembros integrantes, ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de las previsiones de la Ley” (Fundamento Cuarto).

Sin embargo, y aunque quizá ya no valga la pena reflexionar sobre ello, esta ignorada existencia de la Junta Arbitral desde su creación legal (1981) hasta que el 4 de abril de 2008 se hizo posible su efectiva constitución [calificada de “anómala situación” en las primeras Resoluciones de la Junta, así en la Resolución 1/2008, de 24 de noviembre y en la Resolución 1/2009, de 28 de enero, Fundamento Primero] no consistió en un mero y, en cualquier caso, inusitado incumplimiento de la voluntad legal por las Administraciones Públicas llamadas a su ejecución, sino más bien en un inusitado pero consentido (“concertado”) incumplimiento o diferimiento de la voluntad del Concierto Económico por parte de los propios responsables del Concierto de quienes, antes y ahora, dependía su desarrollo reglamentario (Cfr; Disposición Final Primera del Concierto Económico de 1981 y artículo 62. d) del vigente Concierto aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo).

Sobre esta cuestión, véase MUGURUZA ARRESE, J.- “Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 11/2004; MERINO JARA, I.- “Acerca de la “inexistente” Junta Arbitral del Concierto Económico”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 6/2006.

<sup>2</sup> Así lo calificó el Diputado Azpiazu Uriarte en el debate en el Pleno del Congreso de los Diputados celebrado el 18 de abril de 2002, afirmando que el nuevo Concierto “modifica la composición de la Junta Arbitral con un sentido realista que creemos que -esta vez sí- va a permitir el efectivo funcionamiento de la misma” (Véase el Diario de Sesiones en ALONSO ARCE, I.- El Concierto Económico Vasco. La renovación de 2002. Fuentes documentales, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, página 596).

## 2.- LA JUNTA ARBITRAL COMO PARTE INTEGRANTE DE LA ESTRUCTURA INSTITUCIONAL GARANTIZADORA DE LA “CONCERTACIÓN”.

**2.1.-** Quizá no resulte ocioso comenzar por advertir que este Órgano no judicial de solución de conflictos interadministrativos forma parte de la estructura institucional articulada en el Capítulo III del Concierto [*“De las Comisiones y Junta Arbitral del Concierto Económico”*] para asegurar la “concertación”, es decir, la coordinación, la colaboración y el consenso entre el Estado y las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco y que resulta imprescindible para asegurar la efectiva y normal aplicación y desarrollo del Concierto.

No puede obviarse, por ello, como ha señalado con razón el Tribunal Supremo, que *“donde cabe inscribir a la Junta Arbitral (...) [es en] la regulación para coordinar, armonizar y hacer factible el normal desarrollo de distintos regímenes en el sistema tributario del Estado español (...)”* (STS de 11 de abril de 2013, Rec. núm. 17/2012; RJ 2013/3035, Fundamento Tercero; y STS de 17 de octubre de 2013, Rec. núm. 538/2012, Fundamento Cuarto).

**2.2.-** De sobra es sabido que el “elemento material constitutivo de la especialidad vasca” radica

<sup>3</sup> Además de acordar su Reglamento, en la reunión de 30 de julio de 2007 la Comisión Mixta del Concierto acordó la designación de los miembros de la Junta Arbitral, formalizándose su nombramiento por Orden EHA 2603/2007, de 5 de septiembre, y Orden de 2 de enero de 2008 de la Consejera de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco.

<sup>4</sup> Y, como consecuencia de ello, del propio “limbo en el que se encontraban los distintos interesados antes de la constitución de la Junta Arbitral y de la aprobación de su reglamento”, como señala MERINO JARA, I. “La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental”; Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco, núm. 47, 2014, página 135.

<sup>5</sup> Debo agradecer al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera y Presidente del Consejo de Redacción de la Revista, D. Juan Miguel Bilbao Garai, su amable invitación para participar en este número monográfico sobre la Junta Arbitral. Y asimismo resulta obligado agradecer al responsable de su coordinación, D. Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UPV/EHU, su paciencia y generosidad al aceptar esta colaboración, fuera del plazo inicial y de todas sus posibles prórrogas.

en la “potestad tributaria foral”, esto es, en la capacidad de “las Instituciones competentes de los Territorios Históricos [para] mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario” (artículo 1. Uno del Concierto Económico).

A su vez, “el ejercicio de esa potestad tributaria foral (...) requiere (...) el adecuado ordenamiento de las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco, a cuyo fin el (...) Estatuto de Autonomía [aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre] dispone que las relaciones tributarias vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico (...)” (Exposición de Motivos de la Ley 2/2012); sistema este que “descansa en la idea de poder tributario pactado y coordinado” (STC 208/2012, de 14 de noviembre, Fundamento Quinto), cuya correcta aplicación y desarrollo habrán de garantizar los Órganos de “concertación” (Comisión Mixta del Concierto Económico), “coordinación” (Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa)<sup>6</sup> y “arbitraje” (Junta Arbitral) regulados en el Capítulo III, con base en los principios generales de “coordinación”, “armonización fiscal” y “colaboración” recogidos en los artículos 2, 3 y 4 del Concierto.

<sup>6</sup> Así la Comisión Mixta del Concierto Económico tiene entre sus funciones la de “acordar el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral (...), así como lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos” (artículo 62. d). Por su parte, la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa tiene atribuida la función de “resolver [en fase amistosa] las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el (...) Concierto Económico”; debiendo trasladar la consulta a la Junta Arbitral en caso de desacuerdo entre las Administraciones concernidas sobre la propuesta de resolución (artículo 64. b).

Como observa la STS de 21 de febrero de 2011, RJ. 2011/1254, “ante el principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado que establece el artículo 2.3 de la Ley 12/2002 (...) del Concierto Económico (...) se prevé una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (...)” (Fundamento Quinto), respecto de la que la Diputación Foral de Bizkaia allí recurrente advertía que “por su propia configuración, no tiene poderes ejecutivos sino que se trata de un foro paritario de diálogo político entre las Administraciones implicadas en la gestión del Concierto Económico” (Fundamento Segundo).

Las funciones normativamente atribuidas a los referidos Órganos de concertación, coordinación y arbitraje permiten apreciar no sólo la relación existente entre ellos, sino también el objetivo común que persiguen: el adecuado ordenamiento de las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco y la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el Concierto.

La realización de este objetivo común en el ejercicio de las funciones asignadas a las Comisiones y a la Junta Arbitral no sólo no impide sino que aconseja, o exige, que la colaboración se produzca también entre ellas. Nada se opondría, pues, a que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa o la propia Junta Arbitral elevaran a la Comisión Mixta propuestas de adopción de acuerdos en orden a evitar o prevenir la aparición o la reiteración de conflictos en determinados ámbitos (artículo 62. e) del CE), o que periódicamente le propusieran aquéllas modificaciones del Concierto que, a la vista de las consultas planteadas (artículo 64. b)) y de los conflictos resueltos, pareciera razonable introducir (artículo 62. a) del CE).

Hay supuestos en los que resultan particularmente visibles y elocuentes las referidas exigencias de comunicación y colaboración entre los Órganos de concertación, coordinación y arbitraje del Concierto Económico. Tal sucede en los casos en que las propias Administraciones enfrentadas concuerdan en reconocer la existencia de una laguna legal, puesto que *“ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral prevén el supuesto que origina el (...) conflicto”*<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Véase, a tal efecto, la Resolución JACE 8/2012, de 2 de julio, Expediente 16/2009, donde se deja constancia de una laguna legal respecto del supuesto que provoca el conflicto: *“la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones Tributarias; laguna realmente sorprendente en un mundo en el que la existencia de grupos societarios y de vinculaciones entre empresas es un hecho habitual. Ambas Administraciones concuerdan en la constatación de semejante laguna, pero de esta admisión no es posible deducir ni un argumento favorable a la pretensión de la Diputación Foral de Gipuzkoa, como ésta propugna, ni uno contrario a ella, como afirma la AEAT (...)”*.

Pero, vayamos por partes.

### 3.- LA CONFLICTIVIDAD EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y LA LITIGIOSIDAD ENTRE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

**3.1.-** Por la propia naturaleza de las cosas la interpretación y aplicación de las normas tributarias (que es, en definitiva, a lo que se reduce *“la aplicación de los tributos”*) origina discrepancias, enfrentamientos y conflictos jurídicos que, en la medida en que no logren resolverse en la sede en la que surgen y en la que, en principio, debieran solucionarse (los propios procedimientos tributarios), acaban degenerando en la llamada *“litigiosidad fiscal”*.

Aunque constituya desde luego su manifestación más frecuente y, por ello, conocida, la *“conflictividad tributaria”* no se limita a la que sin duda y habitualmente surge entre los ciudadanos (obligados tributarios) y las Administraciones fiscales, sino que se extiende también a la de las propias Administraciones entre sí.

La conflictividad entre Administraciones tributarias venía siendo un fenómeno puramente testimonial y episódico en la Administración española *“reducida, centralizada y jerarquizada de antaño”*, pero paulatinamente ha venido cobrando entidad y trascendencia a medida que, junto a la tradicional actividad relacional de la Administración Pública con los particulares, fue adquiriendo significación e importancia la propia actividad relacional ente las diferentes Administraciones públicas.

A ello se refería la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998, haciéndose eco del *“extraordinario incremento de la litigiosidad entre ciudadanos y Administraciones y de éstas entre sí que se ha producido en los últimos tiempos”*; así como de la *“saturación”* experimentada por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, *“concebida en origen como jurisdicción especializada en la resolución de un limitado número de conflictos jurídicos (...)”* (Apartado I de la Exposición de Motivos de la Ley 29/1998, de 13 de julio).

**3.2.-** Resulta, pues, que la *litigiosidad* entre Administraciones es una consecuencia natural derivada de la diversificación de su actividad relacional y de la *conflictividad* que genera el funcionamiento de un Estado de estructura político-territorial plural y compleja en la que coexisten, en lo que ahora importa, diferentes Haciendas Públicas y, por lo tanto, diferentes Administraciones encargadas de la “*gestión y aplicación de su haber*” (en los términos del artículo 3 de la antigua Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977); particularmente de la gestión y aplicación de los tributos que “*constituyen la parte más importante de la Hacienda Pública, es decir, del patrimonio del «procomún»*” (STS de 30 de junio de 2004, R.J. 2004/6004, Fundamento Sexto).

Y sucede, además, que esta pluralidad de Administraciones tributarias proyectan, a menudo, sus potestades (competencias) y su actuación sobre un mismo ámbito territorial, sobre los mismos sujetos, sobre los mismos objetos de imposición y, en fin, tratándose de tributos compartidos, sobre los mismos conceptos tributarios; habiendo advertido hace años el Tribunal Supremo que “*la existencia de diferentes planos administrativos (estatal, autonómico y local) (...) es fruto de la decisión política que establece un reparto de competencias que, aunque se llegue a calificar en la más reciente legislación con el plural (Administraciones Públicas), no puede alterar la relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado (...), abriendo un espacio de inseguridad jurídica para los contribuyentes (...) que no pueden terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajenos*” (SSTS de 20 de febrero de 1996, R.J. 1996/1727; y de 1 de junio de 2001, Fundamento Tercero, entre muchas otras).

De ahí que la aparición de conflictos tributarios entre la Administración estatal y las de las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, no debiera percibirse como una disfunción o una patología del sistema de Concierto Económico, sino más bien como una consecuencia natural y, por

lo mismo, inherente a su funcionamiento (fisiológico).

**3.3.-** “*La aplicación de la normativa general (...) permite que puedan residenciarse y dirimirse en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo controversias competenciales entre la[s] Diputación[es] Foral[es] y la Administración General del Estado*” (STC 26/2008, de 11 de febrero, Fundamento Octavo); de ahí que, en principio, “*los conflictos entre Administraciones públicas [y, por lo tanto, también entre Administraciones tributarias] deben dilucidarse ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo (...)*” (STS de 17 de octubre de 2013, Rec. núm. 538/2012, Fundamento Cuarto); disponiendo el artículo 44.1 LJCA que “*en los litigios entre Administraciones públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa*”.

Con la creación de la Junta Arbitral lo que, precisamente, pretendieron los responsables del Concierto Económico fue que los conflictos surgidos entre las Administraciones tributarias, “*con la aplicación de los puntos de conexión*” establecidos en el Concierto, no se resolvieran mediante un recurso “*en vía administrativa*” [que en principio “*no cabrá interponer (...) en los litigios entre Administraciones (...)*” (artículo 44.1 LJCA)], sino “*en vía arbitral*”, “*evita[ndo] la judicialización de los conflictos (...)*”<sup>8</sup>; judicialización que durante mucho tiempo resultó, desde luego, inevitable hasta tanto no se acordó la constitución formal de la Junta.

<sup>8</sup> Véase la intervención de la Sra. De Boneta y Piedra en la sesión del Pleno del Senado del 8 de mayo de 2002, durante la tramitación del vigente Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (“*El Concierto Económico Vasco. La renovación de 2002. Fuentes documentales*”, edición de I. ALONSO ARCE, op. cit; página 657).

#### 4.- EL CONCIERTO ECONÓMICO CREA UNA JUNTA ARBITRAL CON LA FUNCIÓN DE RESOLVER CONFLICTOS ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y SIN OCUPARSE DE ACLARAR SU NATURALEZA JURÍDICA.

**4.1.-** Ni el Concierto Económico de 1981 ni el posteriormente aprobado en el año 2002 se ocupan de la naturaleza de la Junta Arbitral. En realidad, tampoco lo hace el texto reglamentario acordado por la Comisión Mixta del Concierto, aunque otra cosa pareciera desprenderse de la rúbrica ("*Naturaleza de la Junta Arbitral*") del artículo 2 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral "*prevista*" -se dice- en el Concierto Económico (en adelante RJACE)<sup>9</sup>. No cuesta comprobar que lo acordado en este precepto por la Comisión Mixta nada tiene que ver con la naturaleza, esto es, con la "*esencia y propiedad característica*" de la Junta Arbitral, sino con su elemental "*configuración*" como "*órgano colegiado de deliberación y resolución de los conflictos y discrepancias (...)*" que sean de su competencia (artículo 3).

Desde luego que el silencio, deliberado o no, que en el año 1981 mantuvo el primer Concierto Económico sobre la naturaleza del Órgano de resolución de conflictos que allí se constituía, pudo prestarse entonces a diferentes interpretaciones, probablemente, todas ellas admisibles.

Sin embargo, el hecho de que el primer Concierto Económico agotara su vigencia veinte años después (el 31 de diciembre de 2001), sin que se llegara a alumbrar el Órgano legalmente constituido en 1981 y, sobre todo, el hecho de que el nuevo Concierto de 2002 cambiara sus-

<sup>9</sup> No deja de sorprender que todavía en el Reglamento aprobado en 2007 y, más aún, en las modificaciones que de él se hace en el RD 335/2014, de 9 de mayo, continúe aludiéndose a la Junta Arbitral "*prevista*" en el Concierto ["*El capítulo III, sección 3ª, del Concierto prevé la existencia de una Junta Arbitral (...)*" se lee en el Preámbulo del RD 335/2014)]; referencia esta que, siguiendo la estela reglamentaria, parece haber causado estado pues no resulta infrecuente encontrarla en el encabezamiento de los escritos que a ella le dirigen las diferentes Administraciones contendientes en los procedimientos arbitrales.

tancialmente su composición y estructura sin mención alguna a su naturaleza, autoriza a pensar que o bien no se consideró necesario, o posible, "*concertar*" entre la representación del Estado y la del País Vasco la naturaleza de la Junta Arbitral, o bien que ambas representaciones acordaron no concertarla manteniendo su indefinición inicial. Siendo, en cualquier caso, evidente que esa misma situación es la que se mantuvo al tiempo de acordar el Reglamento de 2007 y la que sigue existiendo en la actualidad, habida cuenta de que continúa sin decirse nada (más) sobre ella en la modificación reglamentaria convenida en la Comisión Mixta del Concierto 1/2014, de 16 de enero, y formalizada en el Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo.

**4.2.-** No obstante, los órganos y las instituciones creadas por el Derecho acaban teniendo, quiérase o no, su propia naturaleza al margen además de lo que respecto de ella diga, o silencio, el Legislador. En principio, y salvo en los casos en que la naturaleza de una institución resulte de antemano evidente, la única manera (con)fiable de averiguarla pasa por atender al régimen jurídico y a las funciones que normativamente se le atribuyen y al efectivo ejercicio que se hace de ellas; es decir, a su funcionamiento real. Luego, si son las funciones y el régimen jurídico las que dan idea de la naturaleza de una institución, en principio, la naturaleza de la Junta Arbitral no debiera examinarse como una cuestión previa (*ex ante*), sino más bien como una consecuencia que cabría inferir (*ex post*) del análisis de su composición (artículo 65), sus funciones (artículo 66) y, en fin, sus normas reglamentarias de "*funcionamiento, organización y procedimiento*" (artículo 1 RJACE y artículo 66. Dos del Concierto Económico).

Pero si bien, en principio, todo ello debiera ser así, acostumbra a suceder que la naturaleza que, con razón o sin ella, se le termine asignando doctrinal y jurisprudencialmente a una institución, en nuestro caso, a la Junta Arbitral, será la que condicione de modo decisivo la interpretación de su régimen jurídico, el alcance y el modo de concebir y ejercer sus funciones, la manera de integrar las lagunas y la forma de resolver las

controversias generadas sobre problemas no previstos en la normativa aplicable. Y esta situación no debiera pasar inadvertida a los responsables del Concierto Económico, pues probablemente la naturaleza de la Junta Arbitral que se mantiene indefinida en el terreno normativo, acabe definiéndose no mediante la concertación sino como resultado tanto de las interpretaciones que inercialmente se van asentando en la doctrina y en la jurisprudencia, como del funcionamiento mismo de la institución que inevitablemente resultará influenciado por aquéllas.

**4.3.-** La parquedad y, a la vez, ambigüedad del marco normativo que la regula consiente dos diferentes concepciones de la Junta Arbitral sin decantarse por ninguna de ellas [que, a la postre, es lo que parecen haber pretendido hasta ahora los responsables del Concierto Económico].

La polémica surge, claro está, porque en la ambigua regulación de la Junta Arbitral coexisten "elementos arbitrales" con otros que cuestionan o desmienten esa naturaleza. Es obvio que si además de tener funciones arbitrales y de nombrarse como tal, la Junta se regulara cabalmente como un auténtico Órgano arbitral, poco habría que añadir sobre su naturaleza. Pero, no siendo esta la situación, la caracterización de la Junta Arbitral que se ha venido instalando en la doctrina y en la jurisprudencia parte de atribuirle, salvo excepciones, una naturaleza exclusivamente administrativa<sup>10</sup>, configurándose asimismo la vía arbitral de solución de conflictos como "un tipo singular de vía administrativa previa a la jurisdiccional"; o incluso, aisladamente (en un sola ocasión, que conocemos), como "mero trámite administrativo (...) [para acceder al] orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas (...)"<sup>11</sup>

<sup>10</sup> La naturaleza administrativa de la Junta Arbitral suele atribuírsele por exclusión de la naturaleza jurisdiccional que, desde luego, no tiene. Así en la Resolución de la propia JACE 3/2009 se señala que "se trata de un órgano especial de resolución de conflictos pero de naturaleza administrativa y no jurisdiccional" (Fundamento Séptimo).

Sin embargo, esta concepción de la Junta y de la vía arbitral que desde luego viene siendo predominante, no parece que sea la que mejor encaja en la regulación y en el espíritu del Concierto Económico, donde lo que se crea no es tanto una vía "especial" para la solución prejudicial de conflictos, como remedo de una "vía administrativa previa" a la jurisdiccional, sino una vía "arbitral" que evite cabalmente la judicialización del Concierto y, por tanto, el recurso a la vía contencioso-administrativa (artículo 44 LJCA); atribuyéndole a tal fin a un Órgano especializado, desvinculado e independiente de las Administraciones tributarias confrontadas, y neutral (en cuanto alejado de los intereses en conflicto) la función arbitral de resolver "conforme a Derecho" (artículo 67) las discrepancias interadministrativas sobre los puntos de conexión que surgen en la interpretación y aplicación del Concierto (artículo 66)<sup>12</sup> y de pacificar extraprocesal y definitivamente el conflicto. Y ello con independencia de que sus acuerdos, de carácter ejecutivo, sean susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo (artículo 67), probablemente por considerarlo una exigencia constitucional de la tutela judicial efectiva amparada en el artículo 24.1 CE, pero en la que ahora no podemos detenernos.

<sup>11</sup> STS de 17 de octubre de 2013, Rec. núm. 538/2012, RJ. 2013/7514, contra la Resolución 13/2012, de 28 de septiembre en la que la JACE se declaró competente para conocer del conflicto planteado por la Diputación Foral de Álava frente a la Comunidad Foral de Navarra; Fundamento Cuarto.

<sup>12</sup> En realidad, las funciones atribuidas a la Junta Arbitral en el artículo 66. Uno se reconducen a los conflictos sobre puntos de conexión surgidos en la aplicación del Concierto, pues la referencia a "la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido" (artículo 66. Uno. a)) y "respecto a la domiciliación de los contribuyentes" (artículo 66. Uno. c)) son casos particulares de puntos de conexión (Cfr; Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2013, Rec. núm. 303/2012, RJ 2013/1227, y de 7 de junio de 2012, Rec. núm. 9/2011, RJ 2012/7285).

## 5.- LA VÍA ARBITRAL HABILITADA EN EL CONCIERTO ECONÓMICO COMO EL CAUCE NORMAL DE SOLUCIÓN, NO PRE-JUDICIAL SINO EXTRA-JUDICIAL, DE LOS CONFLICTOS INTERADMINISTRATIVOS SURGIDOS DE LA APLICACIÓN DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN.

Más allá del valor significativo y condicionante de los términos jurídicos, existen, en mi opinión, elementos suficientes que permiten sostener que la vía arbitral es el cauce normal habilitado ("concertado") en el Concierto Económico para dirimir, no pre-judicial sino extra-judicialmente, aquéllas controversias y resolver aquéllos conflictos interadministrativos surgidos con la aplicación de los puntos de conexión, que no pudieron prevenirse o remediarse utilizando los mecanismos y los instrumentos que, dependiendo del caso, aconsejen o impongan los propios principios inspiradores del Concierto (lex specialis y, por lo tanto, de preferente aplicación) y los que, con carácter general, rigen las relaciones entre las Administraciones Públicas; en particular, los de buena fe (artículo 3.1 Ley 30/1992) y lealtad institucional (artículo 4.1 Ley 30/1992). Y, desde luego, los que constitucional (artículo 103 CE) y legalmente (artículo 3 Ley 30/1992) resultan exigibles a todas ellas: servir con objetividad los intereses generales, con eficacia, coordinación y sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Y la Junta Arbitral ante la que se sustancia esta vía normal y concertada de solución de conflictos es un Órgano público colegiado que no forma parte ni de la Administración Pública ni tampoco, claro está, de la Jurisdicción; especializado, neutral, independiente, desvinculado de las Administraciones contendientes y ajeno a los intereses en conflicto, al que se le encomienda realizar una función sustancialmente arbitral, encauzada en un procedimiento formalmente administrativo<sup>13</sup> y mediante acuerdos "en casi todo semejantes a los que emanan de las Administraciones Públicas"<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Aunque desde luego no se "configur[e] como mero trámite administrativo", lo cierto es que "la función resolutoria de los conflictos, por parte de la Junta Arbitral

En efecto, la Junta Arbitral es un órgano colegiado, orgánica y funcionalmente situado extramuros de la organización administrativa y, por supuesto, de la jurisdiccional: "No es Administración Pública sino un órgano que [en términos del Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2009] efectúa arbitrajes de Derecho público entre Administraciones Públicas"<sup>15</sup>.

Tampoco es, en sentido estricto, un Órgano típicamente arbitral habida cuenta que sus acuerdos, "sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán (...) susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo" (artículo 67 del CE). Nos encontramos, pues, ante un órgano sui generis, que no es desde luego judicial ni tampoco, en puri-

se inscribe dentro de un procedimiento administrativo (...)" (STS de 17 de octubre de 2013, Rec. núm. 538/2012, RJ. 2013/7514, Fundamento Cuarto); "sin perjuicio de las particularidades" (artículo 8 RJACE) requeridas por el ejercicio de la función arbitral que le atribuye el Concierto Económico, a la luz de cuyos principios deberán interpretarse las disposiciones del Reglamento de la Junta (Cfr; Resolución JACE 8/2012, de 2 de julio, Fundamento Tercero).

<sup>14</sup> En términos de la Exposición de Motivos de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al aludir en su apartado II al "Ámbito y extensión de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

En el Auto del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2013, RJ 2013/171043, se alude a la "naturaleza de las resoluciones de la Junta [considerándolas] simples decisiones en un conflicto concreto, no normas jurídicas y, por tanto, sin vocación de generalidad, ni de permanencia o vigencia erga omnes" (Fundamento Quinto).

<sup>15</sup> "La Junta no se encuadra orgánicamente -prosigue el Tribunal Supremo- dentro de ninguna Administración Pública y no dicta actos administrativos en el ejercicio de una potestad administrativa. La fiscalización de sus acuerdos en sede contencioso-administrativa y ante esta Sala del Tribunal Supremo, así como el carácter ejecutivo de aquéllos, ha requerido un reconocimiento legal expreso (art. 51.3 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre), lo que sería innecesario si la Junta Arbitral fuese Administración Pública. Por tanto, no puede ser considerada parte demandada" (ATS de 15 de noviembre de 2009, Rec. núm. 532/2008, JUR 2010/350, Fundamento Primero). "Más, aunque la Junta Arbitral no sea una Administración Pública que deba ser emplazada como parte procesal, ello no es óbice a que, en defensa de la legalidad de su acuerdo, pueda admitirse su intervención en calidad de "amicus curiae" para que formule, en su caso, el informe que estime oportuno" (Fundamento Segundo).

dad, arbitral ni puramente administrativo, al que el Concierto Económico [considerado, a estos efectos, *lex specialis*] le encarga resolver, definitivamente, con “economía, celeridad y eficacia” (artículo 67) los conflictos de competencia entre las Administraciones tributarias foral y estatal; orgánicamente desvinculado y funcionalmente independiente de una y otra de las Administraciones enfrentadas y ajeno o alejado, en fin, de los intereses en conflicto.

## 6.- EL CONFLICTO COMO PRESUPUESTO DE LA FUNCIÓN Y DEL PROCEDIMIENTO ARBITRAL Y LA COMPETENCIA EXCLUSIVA DE LA JUNTA PARA RESOLVERLO.

**6.1.-** No existe, en mi opinión, argumento sólido alguno que impida concluir que, a partir -claro está- de su constitución formal, “cuando se suscite el conflicto de competencias” (artículo 66.2 del Concierto Económico) sobre las cuestiones atribuidas y, por lo mismo, “reservadas” a la Junta Arbitral (artículos 66. Uno y 64 b) del CE y artículo 3 RJACE), será la Junta el único Órgano legalmente competente para resolverlo a través del procedimiento reglamentariamente establecido.

Más aún, si como recuerda la STS de 17 de octubre de 2013, Rec. núm. 538/2012, “surgido el conflicto entre las Administraciones, aún cuando incluso no se habían constituido las Juntas Arbitrales del Convenio o del Concierto, se procuró la interpretación más acorde para hacer efectiva la resolución judicial del conflicto” (Fundamento Cuarto); nada se opone a que, tras la constitución formal de las Juntas, se procure asimismo la interpretación más acorde para hacer efectiva la resolución arbitral del conflicto en los términos acordados en el Concierto y en el Convenio. Y ello sin perjuicio de que continúe siendo “función jurisdiccional (...) la resolución última de los posibles conflictos entre administraciones implicadas (...)” (Cfr; STS de 17 de octubre de 2010, Fundamento Cuarto).

Así lo confirma la doctrina constitucional y jurisprudencial, comenzando por la STC 26/2008, de 11 de febrero en la que se reconoce que “es la Junta arbitral prevista en el artículo 39.1 LJCA

[debe decir, de la Ley 12/1981, reguladora del Concierto Económico, aplicable *ratione temporis* a la que le correspondía conocer de los conflictos de competencia, entre otras materias, que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión (...)” (Fundamento Séptimo).

“Todas las partes personadas -sigue el Tribunal Constitucional- se muestran de acuerdo, criterio que también ha sostenido el Tribunal Superior de Justicia en su Sentencia, en que la controversia planteada en este caso entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado era perfectamente subsumible en el supuesto de los conflictos de competencia entre ambas Administraciones a los que se refiere el art. 39 de la Ley del concierto económico y, en consecuencia, que su resolución en vía administrativa correspondería a la Junta arbitral, cuyo Acuerdo sería impugnado ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. El problema surge porque, pese a estar legalmente prevista su constitución desde el año 1981, aún no se ha formalizado la constitución de la referida Junta arbitral (...)” (Fundamento Séptimo).

En este contexto la cuestión planteada en el recurso de amparo objeto del enjuiciamiento era “qué hacer con las controversias que se planteen entre la Administración tributaria estatal y la Administración tributaria foral y, en particular, si dichas controversias son o no residenciables en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo”, por lo que su único objeto se limitó a “determinar si la decisión judicial impugnada que declaró la inadmisibilidad de los recursos contencioso-administrativos ha vulnerado o no en este caso (...) el derecho de la demandante de amparo a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción (art. 24.1 CE), ámbito al que debe circunscribirse nuestro pronunciamiento” (Fundamento Séptimo). Y ceñido a este limitado objeto de enjuiciamiento, el Tribunal Constitucional concluyó que “la falta de constitución formal de la Junta Arbitral no puede conducir a privar de toda posibilidad de tutela

jurisdiccional a los intereses legítimos en este caso afectados, impidiendo a sus titulares el acceso a la vía judicial en defensa de los mismos, sino que ha de llevar, por el juego del principio «pro actione», a la aplicación de la normativa general, que permite que puedan residenciarse y dirimirse en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo controversias competenciales entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado, como las suscitadas en el caso que nos ocupa” (Fundamento Octavo).

En resumidas cuentas, la falta de constitución formal de la Junta Arbitral provocó que “todos los conflictos derivados de la aplicación del régimen tributario foral quedaron huérfanos de la vía de solución legalmente prevista, dando lugar a un sinfín de recursos en la vía judicial ordinaria contra las actuaciones de aplicación de los tributos que las Administraciones implicadas llevaban a cabo”<sup>16</sup>.

Luego, una vez constituida la Junta, será la vía arbitral la única susceptible de ser utilizada por las Administraciones tributarias para resolver sus conflictos competenciales<sup>17</sup>; teniendo asimismo reconocido la Audiencia Nacional en Sentencia de 23 de marzo de 2011, Rec. núm. 477/2008 (confirmada en casación por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2012, Rec. núm. 2304/2011) que “la Sala no alberga ninguna duda de que una vez planteado el conflicto de competencias (...) el único órgano que tiene atribuida legalmente la competencia para pronunciarse sobre el fondo de la cuestión es la Junta Arbitral, en virtud de lo dispuesto en el artículo 66.2 de la Ley del Concierto Económico (...). Pues, existiendo un conflicto de competencia planteado ante la Junta Arbitral, este organismo tiene la competencia exclusiva para pronunciarse” (Fundamento Tercero)<sup>18</sup>

<sup>16</sup> UTANDE SAN JUAN, J. M<sup>o</sup>, “Las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio como vía para la resolución de conflictos tributarios forales”; Impuestos n<sup>o</sup> 6/2010, página 14.

<sup>17</sup> Cfr; BURLADA ECHEVESTE, J.L.- “Las relaciones entre la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico y el derecho de acceso a la jurisdicción”; Revista Técnica Tributaria, n<sup>o</sup> 83, 2008.

**6.2.-** Como consecuencia de lo que antecede, huelga decir que la existencia de una controversia o de un conflicto competencial entre Administraciones Tributarias constituye presupuesto y condición de posibilidad de la función y, en principio, del propio procedimiento arbitral; de ahí que ante la inexistencia del conflicto faltará el presupuesto de admisibilidad del procedimiento, debiendo la Junta acordar su inadmisión y abstenerse de conocer. Tiene, en efecto, declarado la Junta Arbitral que ante “la ausencia (...) de un conflicto de competencias realmente existente - sin perjuicio de que pudiera suscitarse en un momento posterior- el conflicto fue indebidamente planteado y debe inadmitirse” (Resolución de la JACE 1/2013, de 25 de enero, Expediente 12/2010).

Resulta igual de innecesario advertir que las controversias y los conflictos interadministrativos que aquí interesan son los que se generan con el concreto ejercicio de las respectivas funciones y competencias tributarias o, en otros términos, los que surgen con la aplicación de las normas tributarias no en abstracto, sino en el caso concreto. Singularmente, los que se generan con la “aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados (...)”, o “como consecuencia de la interpretación y aplicación del (...) Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales”, o, en fin, en la disputa de las competencias tributarias determinadas por “la domiciliación de los contribuyentes”. A condición, en cualquiera de estos supuestos, de que no se trate de conflictos “abstractos”.

“De las normas que regulan las funciones de la Junta Arbitral se deduce que no entra dentro de sus atribuciones resolver cuestiones abstractas de interpretación del Concierto Económico sin relación con conflictos concretos” (Resolución de la JACE 1/2013, de 25 de enero, Expediente 12/2010). Conviene, no obstante, anotar que los conflictos surgidos entre Administraciones tributarias con motivo de la domiciliación de contribu-

<sup>18</sup> Véase la Resolución de la JACE 7/2013, de 24 de abril, Expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010.

yentes que, como es sabido, constituyen una de las pugnas interadministrativas básicas y más recurrentes [al ser el domicilio fiscal el punto de conexión por excelencia del reparto competencial], no necesariamente tienen que plantearse respecto de una determinada relación tributaria. Y ello porque *"la determinación del domicilio fiscal de contribuyente tiene (...) un carácter instrumental. Se determina con carácter general y abstracto, pero es indudable que su determinación va a tener proyección sustancial en las concretas cargas impositivas que le afectan"* (STS de 17 de octubre de 2013, Rec. núm. 538/2012, RJ 2013/7514, Fundamento Tercero); siendo frecuentes los pronunciamientos del Tribunal Supremo que *"resalta[n] la importancia que posee la determinación del domicilio fiscal del contribuyente en relación con su situación tributaria, adquiriendo especial significación ante un sistema tributario del Estado español en el que conviven varios regímenes tributarios diferenciados"*<sup>19</sup>.

**6.3.-** Además de presupuesto de la función arbitral, el conflicto objeto del procedimiento delimita el alcance o la extensión de la competencia de la Junta Arbitral y el contenido de sus acuerdos en los que, si bien se habrán de *"resolver[r] (...) todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto"* (artículo 67 del Concierto Económico y artículo 17.3 RJACE), la Junta no podrá ampararse en esta potestad (poder-deber) para extender sus competencias más allá del objeto del conflicto ni tampoco, claro está, para rebasar la función arbitral asumiendo competencias que no le han sido atribuidas en el Concierto<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> Véase, entre las recientes, la STS de 5 de mayo de 2014, rec. núm. 256/2012, Fundamento Cuarto. Y en la doctrina, BURLADA ECHEVESTE, J.L.; y BURLADA ECHEVESTE, I.M<sup>o</sup>.- *"Las discrepancias entre administraciones respecto a la domiciliación de los contribuyentes y la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico"*; Quincena Fiscal núm. 17/2008; y MARTÍNEZ BARBARA, G.- *"Vías de resolución de discrepancias entre las Administraciones tributarias en relación con la domiciliación de los contribuyentes en el Concierto Económico"*; páginas 89-108.

De manera, pues, que el acuerdo que ponga término al procedimiento arbitral habrá de resolver *"todas las cuestiones que ofrezca el expediente"*, a condición de que se correspondan con el ámbito competencial legalmente reconocido a la Junta Arbitral. Lo que significa que no cualquier cuestión que las partes decidan plantear en el procedimiento arbitral, con motivo o so pretexto del conflicto, habrá de ser examinada o resuelta por la Junta si ello excede del ámbito legal de sus competencias.

Frente a las pretensiones que, en ocasiones, las partes, *"los interesados en el conflicto"* (artículo 67 del Concierto) o, en fin, *"los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto"* (artículo 16.3 y 4 RJACE) hacen valer en el procedimiento arbitral, importa recordar que la Junta Arbitral sólo es competente para determinar de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, a cuál de las Administraciones contendientes corresponde la competencia que en el caso concreto se disputa; pero no puede sustituir a los Órganos competentes en la adopción de las decisiones que a ellos les corresponden [pues, *huelga recordar que "la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia"* (artículo 12.1 Ley 30/1992)], ni tampoco tiene potestad de revisión alguna de la legalidad de las actuaciones que en las *"relaciones tribu-*

<sup>20</sup> Argumenta la Junta Arbitral de Navarra (JANA) al interpretar el artículo 51.3 del Convenio Económico, cuyo mandato es idéntico al del referido artículo 67 del Concierto, que *"a pesar de [su] amplia dicción (...) no es posible una interpretación del mismo que extienda las competencias de la Junta Arbitral más allá del objeto del conflicto. En efecto, la potestad de la Junta Arbitral de resolver todas las cuestiones que ofrezca el expediente sólo es jurídicamente aceptable si se trata de cuestiones de competencia de la Junta. Es decir, la norma que permite resolver dichas cuestiones no es una norma atributiva de competencia, sino un precepto relativo a la relación entre lo pretendido por las partes y el contenido de la resolución. Más que modular el alcance de las competencias se refiere al contenido de la resolución desde la perspectiva del principio de congruencia entre lo solicitado y lo resuelto. La Junta Arbitral puede resolver cuestiones no planteadas por las partes del conflicto, pero no puede resolver cualquier cuestión relacionada con el conflicto. La resolución de la Junta ha de mantenerse siempre dentro del ámbito de competencias que otorga la ley"* (Resolución JANA 1/2004, de 15 de julio de 2005).

tarias individuales” pudieran resultar afectadas por el conflicto objeto del procedimiento arbitral, que habrá de ceñirse, -insistimos- a la declaración de competencia derivada de la aplicación de los puntos de conexión.

“La resolución que se pide a la Junta Arbitral [razona la Resolución JACE 7/2013, de 24 de abril, Expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010] de que se declare abstractamente que la AEAT incumplió su deber de paralizar las actuaciones, entraña implícitamente un pronunciamiento sobre la validez de las que ocasionaron tal incumplimiento. En efecto, declarada la infracción del mencionado deber la consecuencia ineludible es la nulidad de los actos infractores (...). En consecuencia, es forzoso concluir que la Junta Arbitral carece de competencia para emitir una declaración en términos abstractos acerca del cumplimiento o no por la AEAT del deber de paralización de las actuaciones”. Afianzando el argumento, se añade: “Confirma la incompetencia señalada la consideración de que una declaración de esa naturaleza, que predeterminaría en el plano de la pura lógica la decisión de los órganos competentes para resolver en vía de recurso acerca de la validez de los actos de la AEAT, no podría en modo alguno prejuzgar en el plano jurídico esta decisión. En otros términos, el hipotético acuerdo de la Junta Arbitral carecería absolutamente de eficacia jurídica en este aspecto” (Fundamento Decimotercero).

En definitiva, en términos ahora de la Junta Arbitral de Navarra, “en ningún caso se atribuye a la Junta competencias de revisión de actos administrativos dictados por las partes en conflicto (...). La Junta Arbitral es un órgano de resolución de conflictos entre administraciones, sin facultades para pronunciarse sobre la validez de los actos dictados por una administración (...)”<sup>21</sup>. Y todavía menos para pronunciarse sobre la corrección jurídica de una Sentencia del Tribunal Supremo, pues “semejante cosa supondría arrogarse de manera inconcebible una potestad que sería absurdo siquiera imaginar”<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Resolución JANA 1/2004, de 15 de julio de 2005.

## 7.- LAS ADMINISTRACIONES ENFRENTADAS EN EL PROCEDIMIENTO ARBITRAL TIENEN EL “DOMINIO” DEL CONFLICTO Y TAMBIÉN, POR LO MISMO, LA RESPONSABILIDAD DE SOLUCIONARLO INCLUSO ANTES DE QUE LO RESUELVA LA JUNTA ARBITRAL.

Aunque de ello quizá no se hayan extraído aún todas sus posibles consecuencias, parece pacífico que son las Administraciones enfrentadas las únicas que tienen el “dominio” del conflicto; es decir, la competencia para plantearlo, la posibilidad de desistir de la pretensión o de allanarse, en su caso, a la de la Administración proponente y, en fin, la responsabilidad de acordar (“concertar”) la solución incluso antes de que lo resuelva la Junta Arbitral.

**7.1.-** En principio, ningún conflicto interadministrativo parece que pueda plantearse por nadie ajeno a las propias Administraciones que lo generan y entre las que se genera. La reivindicación o la pugna competencial que origina el conflicto, y que se resuelve en el procedimiento arbitral, tiene lugar entre las Administraciones contendientes, y a ellas es ajena tanto la Junta Arbitral, que no es Administración, como los obligados tributarios que, con mayor evidencia, tampoco lo son. De ahí que “ni se contempla que los particulares puedan plantear conflicto entre dichos órganos [Administraciones tributarias], ni tan siquiera viene reconocida la facultad de que sea la propia Junta Arbitral la que de oficio pueda plantear conflicto alguno”<sup>23</sup>. “Únicamente son

<sup>22</sup> “Es evidente que no le es posible a esta Junta Arbitral entrar a discutir los argumentos aducidos por [la entidad interesada en el conflicto] para demostrar que la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 es, como sostiene, contraria a Derecho, ni, por tanto, tomar postura ante ellos (...). Ante la citada sentencia a la Junta Arbitral le cabe únicamente comprobar si el criterio del Tribunal es aplicable al asunto sometido a su decisión y, acatándolo, resolver de acuerdo con éste” (Resolución JACE 7/2013, de 24 de abril, Expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010, Fundamento Decimoprimero).

<sup>23</sup> STS de 11 de abril de 2013, Rec. núm. 17/2012, RJ 2013/3035, Fundamento Tercero. “El planteamiento de conflictos no puede llevarse a cabo de oficio por la propia Junta Arbitral, de manera que esta no puede iniciar, contrariamente a lo solicitado (...), la tramitación de ningún conflicto. El inicio siempre tiene lugar a instancia de parte (...). A día de hoy ninguna Administración ha

parte en los conflictos planteados ante la Junta Arbitral las Administraciones que en él se enfrentan; terceras personas, empezando por los contribuyentes afectados por la controversia, tienen la condición de simples interesados en el procedimiento" (Resolución JACE 1/2014, de 13 de octubre, Expediente 3/2012, Fundamento Primero).

Desde luego que la función institucional de la Junta Arbitral es "conocer" y "resolver" los conflictos "conforme a derecho [y] de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia" (artículo 67 del CE), pero no (auto)planteárselos ni todavía menos propiciar un aumento de la conflictividad, bien por la forma de resolverlos o por la tardanza en hacerlo, reñida en todo caso con la "celeridad" que exige el Concierto.

Es claro que, conforme a la normativa aplicable, los conflictos no pueden ser planteados de oficio por la Junta Arbitral ni por los particulares, y ello con independencia de que, en los conflictos interadministrativos en materia tributaria, "siempre cabe descubrir interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o condicionar de la resolución del conflicto, y que como contribuyentes tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que les corresponde como tales"<sup>24</sup>. Pero de estos derechos y garantías de los contribuyentes como "interesados particulares" en el procedimiento arbitral, no hemos de ocuparnos ahora.

En lo que aquí importa, los particulares o, si se prefiere, los obligados tributarios ni están legitimados para plantear conflictos ante la Junta Arbitral, ni tampoco para comparecer como parte en los procedimientos de conflicto que únicamente podrán iniciar las respectivas Administraciones afectadas por la aplicación del Concierto Económico (la Administración del Estado, la de las Diputacio-

---

planteado conflicto de competencias (...); hasta tanto ello no se produzca, si se produce, esta Junta Arbitral no puede tener por planteado conflicto positivo de competencias; será entonces, cuando, en su caso, el Sr. (...) tendrá la condición de interesado" (Resolución JACE 5/2009, de 6 de marzo, Expediente 42/2008).

<sup>24</sup> SSTs de 11 de abril de 2013, Rec. núm. 17/2012, RJ. 2013/3035, Fundamento Segundo; y de 17 de octubre de 2013, Rec. núm. 538/2012, RJ 2013/7514.

nes Forales o la de una Comunidad Autónoma) y la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa: las primeras, "mediante el planteamiento del conflicto o discrepancia"; la segunda, mediante el simple "traslado del desacuerdo" existente entre las Administraciones concernidas en el procedimiento "amistoso" de resolución de consultas (artículo 64. b) del Concierto).

En efecto, únicamente están legitimados para el "planteamiento del conflicto": la Administración del Estado (artículo 10 RJACE), las Diputaciones Forales (artículo 11 RJACE) y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma (artículo 12 RJACE); puesto que los conflictos se plantean, precisamente, "entre Administraciones tributarias" afectadas por la aplicación del Concierto Económico (artículo 13 RJACE).

Aunque el Reglamento de la Junta Arbitral alude también al "planteamiento del conflicto por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa" (artículo 14), lo que en verdad hace este Órgano de "coordinación" no es "plantear el conflicto", sino más bien "trasladar (...) a la Junta Arbitral" el desacuerdo (esto es, la discrepancia o el "conflicto" surgido) entre las Administraciones tributarias al resolver "las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el (...) Concierto Económico" (artículo 64. b) del CE).

Luego, la Comisión de Coordinación no plantea conflictos sino que está legitimada para promover, junto a las referidas Administraciones tributarias, la "iniciación del procedimiento ante la Junta Arbitral" (artículo 9 RJACE), pero no "mediante el planteamiento del conflicto", sino, en puridad, mediante el simple "traslado del desacuerdo" una vez concluido el procedimiento "amistoso" para resolver la consulta planteada; procedimiento este independiente del "litigioso" que es justamente el que se inicia ante la Junta Arbitral trasladándole el desacuerdo<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> En Resolución JACE 17/2012, de 29 de noviembre, Expediente 17/2010, se refiere la Junta a la función de resolución de consultas de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a través de un procedimiento "amistoso", independiente del "litigioso" que en caso

Cabe reseñar que el procedimiento ante la Junta Arbitral también puede iniciarse en ejecución de lo judicialmente acordado en Sentencia firme, siendo este quizá el único supuesto en el que el curso del conflicto interadministrativo, en cierto modo, escapa del ámbito de disposición de las Administraciones interesadas.

Un ejemplo de iniciación del procedimiento arbitral ordenada judicialmente lo ofrece la Resolución JACE 2/2015, de 26 de enero, Expediente 13/2014, por la que la Junta resuelve la controversia existente entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa sobre la determinación de la Administración competente para la exacción del IVA reclamado por un obligado tributario.

La Junta tuvo conocimiento del conflicto en virtud de un escrito de la AEAT en el que expresamente se hacía constar que *“no tenía el carácter de escrito de planteamiento de conflicto”*, y por el que *“en cumplimiento de providencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, le remitía el expediente relativo a la tramitación de la solicitud presentada ante la AEAT por [la interesada], para que, en los términos en los que lo instaba el referido Tribunal, la Junta resolviera la controversia existente”*<sup>26</sup>.

*“El presente conflicto -se dice en la Resolución 2/2015- ha accedido a esta Junta Arbitral por una vía inédita y atípica, en cuanto no prevista en su Reglamento de funcionamiento (...), cual es un mandato de remisión del expediente dictado en*

de desacuerdo habría que seguir ante la Junta Arbitral y al que, por lo mismo, sería menester acudir antes de anticipar el conflicto residenciándolo directamente en la instancia arbitral, pues con el *“espíritu [del Concierto Económico] armoniza que las controversias entre las Administraciones interesadas se traten de resolver por medio de acuerdos entre ellas antes de acudir a otras instancias (...).”*

<sup>26</sup> El fallo de la Sentencia dictada el 9 de abril de 2012 por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) resolvió el recurso núm. 20/2009, interpuesto por la interesada frente a una Resolución desestimatoria del TEAR de Andalucía, acordando: *“remitir el expediente con cuantos documentos obren en poder de este Tribunal a la Junta Arbitral prevista (...) a fin de que resuelva la controversia existente”*. (Cfr; Resolución 2/2015, de 26 de enero, Expediente 13/2014, Fundamento Primero).

*sentencia judicial, y reúne todas las notas que configuran un conflicto de competencia ente la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa, entrando de lleno en el ámbito de competencias de esta Junta Arbitral”* (Fundamento Primero).

**7.2.-** El planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral no desapodera a las Administraciones enfrentadas, privándolas de su capacidad de disponer la solución del conflicto competencial o de poner fin a la discrepancia previamente suscitada. Siendo la discrepancia o el desacuerdo entre las Administraciones tributarias la *“causa”* del conflicto y, por lo tanto, el *“objeto”* mismo del procedimiento arbitral, parece razonable concluir que el *“acuerdo”* alcanzado tras su incoación por las Administraciones (antes) enfrentadas, provocará la pacificación material y la solución definitiva del conflicto, cuya comunicación formal a la Junta no debiera demorarse (en cualquier momento del procedimiento en que se produzca) con el fin de acordar su terminación por desaparición sobrevenida de objeto (artículo 42. 1 Ley 30/1992).

Si bien *“la declaración de terminación del procedimiento tiene como presupuesto que éste haya sido debidamente incoado”* (Resolución JACE 1/2013, de 25 de enero, Expediente 12/2010), la tramitación y la pendencia misma del procedimiento arbitral presupone la subsistencia del conflicto que lo provocó; de forma que el procedimiento habrá de continuar hasta su resolución formal por la Junta, a menos que durante su tramitación se tenga conocimiento de la sobrevenida desaparición del conflicto.

Conviene no perder de vista, a estos efectos, las notables diferencias existentes entre las controversias entre Administraciones tributarias y las que surgen entre la Administración y los particulares con motivo de la aplicación de los tributos. Dada la *“unidad trascendental de los intereses administrativos de las distintas Administraciones Públicas”*, en las controversias entre Administraciones [que por definición carecen de intereses propios<sup>27</sup> y están constitucionalmente obligadas a servir *“con objetividad los intereses generales y*

actu[ar] de acuerdo con los principios de eficacia (...) y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho” (artículo 103.1 CE)], necesariamente habrá de existir un interés común y concurrente para alcanzar la rápida pacificación extraprosesal del conflicto competencial suscitado.

Desde luego que el artículo 66. Dos del Concierto ordena que las Administraciones afectadas “se abstendrán de cualquier actuación ulterior (...) cuando se suscite el conflicto de competencias”; añadiendo el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta 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 éste”. Pero, como se señala en la Resolución JACE 5/2014, de 31 de octubre, Expediente 28/2008, “la inactividad a que obliga el artículo 66. Dos del Concierto Económico no puede llevarse al extremo de impedir a las Administraciones enfrentadas incluso la realización de aquéllas actuaciones conducentes a la pronta resolución del conflicto por ellas planteado”. Debe no obstante recordarse que “el deber de paralizar las actuaciones impuesto por el artículo 66.2 del Concierto Económico nace para las Administraciones afectadas por obra de la ley, en virtud de la incoación del procedimiento de conflicto, y no corresponde a la Junta Arbitral controlar su cumplimiento ni, por tanto, resolver sobre éste”. (Resolución JACE 7/2013, de 24

<sup>27</sup> No está de más prevenir de la frecuente e injustificada identificación de los “intereses generales” con “los intereses de la Administración como organización, que no cabe confundir con aquéllos, atendida la cláusula constitucional de sometimiento pleno de la Administración a la ley y al Derecho (artículo 103 CE)” (SAN de 14 de julio de 2011, Recurso número 324/08, Fundamento Tercero); pasando por alto que “la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y este no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 CE” (STS de 19 de marzo de 2007, Recurso de casación número 6169/2001, Fundamento Tercero). Por otra parte, “el propio Tribunal Constitucional recuerda que el principio de coordinación es una consecuencia de la unidad trascendental de los intereses administrativos de las distintas Administraciones Públicas” (Cfr; STSJ País Vasco de 18 de octubre de 2002).

de abril, Expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010, Fundamento Decimotercero).

Lo anterior significa que los deberes de coherencia, buena fe y lealtad institucional exigibles en las relaciones entre las Administraciones Públicas y, en particular, los principios de coordinación y colaboración conforme a lo que han de regirse las Administraciones tributarias responsables del Concierto Económico, obligan a las Administraciones interesadas a no mantener injustificada y, por lo mismo, abusivamente el conflicto aguardando su resolución formal por la Junta Arbitral, cuando ya no existan razones objetivas que justifiquen su pendencia.

Así se ha destacado en la Resolución JACE 5/2015 de 2 de marzo de 2015, Expediente 9/2012, donde se razona que “habiéndose sido judicial y definitivamente confirmados los Acuerdos de esta Junta Arbitral respecto de los conflictos previamente incoados por las dos Administraciones, con el mismo obligado tributario y sobre igual problemática, no existe razón alguna para demorar la solución en los mismos términos del presente conflicto; máxime viniendo obligada esta Junta Arbitral a resolver todos los planteados, dentro de sus posibilidades reales de actuación, con economía, celeridad y eficacia (artículo 67 del Concierto Económico). Como tampoco lo habría para que la Administración proponente se hubiese limitado a consentir pasivamente, permitiéndola, la pendencia de un conflicto de competencias después de que su pretensión, coincidente con la que hizo valer en los anteriores conflictos defendiéndola también en sede judicial, haya resultado definitivamente desestimada. De ahí que la firmeza alcanzada por las anteriores Resoluciones de esta Junta Arbitral, junto a los deberes de coherencia, buena fe y lealtad institucional exigibles en las relaciones entre Administraciones Públicas, obligaban a la Administración promotora del presente conflicto a actuar en consecuencia. Atendidas las circunstancias del caso, el desistimiento ha sido la manera de obrar en consecuencia de la Diputación Foral de Bizkaia respecto del conflicto 9/2012, pues “ha[biendo] quedado definitivamente resueltas en vía judicial y con el carácter de cosa

*juzgada las cuestiones que también se plantean en este conflicto arbitral (...) carece de sentido mantener su vigencia. A la postre, esta es también la decisión que cabría inferir del artículo 9 del Reglamento de esta Junta Arbitral, pues si "en ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas (...) por los Tribunales de Justicia", una vez producida la resolución judicial tampoco estaría justificado, por identidad de razón, mantener la pendencia de los que se incoaron antes de que tales cuestiones estuvieran "resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia".<sup>28</sup>*

## 8.- FINAL.

No parece aventurado concluir que la voluntad del Concierto Económico fue evitar su judicialización habilitando a tal fin una vía arbitral en la que un Órgano especializado, ni administrativo ni por supuesto judicial, independiente y desvinculado de las Administraciones contendientes, neutral y ajeno a los intereses en juego, asumiendo el carácter paccionado del contenido normativo del Concierto (que tampoco cabe ignorar al tiempo de su interpretación y aplicación), resolviera conforme a Derecho y con economía, celeridad y eficacia los conflictos entre Administraciones tributarias surgidos con la aplicación de los puntos de conexión; reservando, en fin, al Tribunal Supremo su resolución última.

<sup>28</sup> La lectura de la Resolución mencionada permite advertir que la problemática planteada en el conflicto era la misma que ya había sido decidida por la Junta Arbitral en otros cinco anteriores conflictos respecto a otros periodos impositivos y en relación con el mismo obligado tributario; "si bien ninguno de ellos pudo considerarse definitivamente pacificado aún puesto que, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, las Resoluciones adoptadas no eran firmes al haber resultado todas ellas recurridas en vía contencioso-administrativa ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo por la Diputación Foral de Bizkaia y por la entidad interesada" (Fundamento Segundo). Pero resultó que el Tribunal Supremo en Sentencias de 13, 14 y 17 de noviembre de 2014 desestimó íntegramente los recursos interpuestos, "confirmando definitivamente la adecuación a Derecho de las Resoluciones recurridas y apaciguando, de igual forma, los conflictos suscitados entre ambas Administraciones respecto de cuestiones coincidentes a las del presente conflicto (...)" (Fundamento Cuarto).

La primera condición de posibilidad para la puesta en marcha de esta vía extrajudicial de solución de conflictos pasaba, claro está, por la constitución formal del Órgano creado en el Concierto Económico de 1981.

A partir de ahí comenzaba la función, y el reto, de la Junta Arbitral: resolver los conflictos planteados procurando su definitiva pacificación (extrajudicial), dependiendo ya de la voluntad de las Administraciones interesadas en la normal aplicación y desarrollo del Concierto Económico.

## BIBLIOGRAFIA:

ALONSO ARCE, I.- "El Concierto Económico Vasco. La renovación de 2002". Fuentes documentales, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.

BURLADA ECHEVESTE, J.L.- "Las relaciones entre la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico y el derecho de acceso a la jurisdicción"; Revista Técnica Tributaria, nº 83, 2008.

BURLADA ECHEVESTE, J.L.; y BURLADA ECHEVESTE, I.M<sup>º</sup>.- "Las discrepancias entre administraciones respecto a la domiciliación de los contribuyentes y la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico"; Quincena Fiscal núm. 17/2008.

MARTÍNEZ BARBARA, G.- "Vías de resolución de discrepancias entre las Administraciones tributarias en relación con la domiciliación de los contribuyentes en el Concierto Económico"; Zergak, núm. 37, 2009.

MUGURUZA ARRESE, J.- "Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 11/2004

MERINO JARA, I.- "Acerca de la "inexistente" Junta Arbitral del Concierto Económico", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 6/2006.

UTANDE SAN JUAN, J. M<sup>º</sup>.- "Las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio como vía para la resolución de conflictos tributarios forales"; Impuestos nº 6/2010.



## LAS RELACIONES ENTRE LAS JUNTAS ARBITRALES DEL PAÍS VASCO Y DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR (\*)

### I.- INTRODUCCION.

Cuando en abril de 2014 recibí la amable invitación del Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco para participar en un número monográfico de ZERGAK, donde se sintetizara lo más relevante de la Junta Arbitral del País Vasco, desde su constitución en 2008 hasta la fecha, sentí una especial satisfacción, por acordarse de un humilde servidor público que tuvo la suerte de haber pertenecido a la primera Junta Arbitral, aunque no llegué a completar el mandato por haber cesado a petición propia al entrar a formar parte, de forma efímera, del Gobierno Vasco. Por otro lado, tampoco podía sustraerme a la invitación, dado el entusiasmo, la diligencia y la amistad que me une con el coordinador de este número, el profesor Merino Jara (a la sazón, renovado como miembro de dicha Junta en 2014) y con un jurista excepcional, maestro de generaciones y primer Presidente de la Junta Arbitral del País Vasco, como es el profesor Palao Taboada, al cual la laberíntica legislación estatal en materia de clases pasivas le ha privado de seguir al frente de dicha institución, que conoce perfectamente y cuyo magisterio veíamos, en la práctica, quienes trabajábamos con él en la elaboración de las ponencias<sup>1</sup>.

Por otro lado he de señalar que el profesor Merino, en julio de 2014, me ofreció total libertad para elegir el tema que deseara, respetando, como siempre he hecho, la prelación académica. Le sugerí dos cuestiones que siempre me habían parecido dignas de estudio y, por razones que no vienen al caso, elegimos de consuno el que examinase las relaciones –jurídicas evidentemente- entre las dos Juntas Arbitrales de los territorios forales, es decir, la del País Vasco y la de Navarra, donde ya apreciamos indicios de antinomias legislativas, interacciones y un conjunto de problemas que, sin una modificación de la le-

(\*) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la UPNA

gislación vigente, todavía persisten, a nuestro juicio, por mucho que haya recaído doctrina del Tribunal Supremo, intentando determinar cuál de las Juntas Arbitrales es la competente en el caso de conflictos entre los territorios históricos del País Vasco<sup>2</sup> y la Comunidad Foral de Navarra. En el apartado 1.a) del art. 66 del Concierto se establece la competencia de la Junta Arbitral para resolver los conflictos, en lo que ahora interesa, entre las Diputaciones Forales y la administración de cualquier otra Comunidad Autónoma en relación con determinados aspectos de los tributos concertados. Evidentemente, hay que huir del nominalismo y aunque sea una Comunidad Foral, con un acceso muy especial a la autonomía, debe ser considerada como Comunidad Autónoma a efectos del Concierto.

En el caso de Navarra, cuya Junta Arbitral se constituyó antes que la del País Vasco (argumento que, como veremos, ha sido sostenido en alguna ocasión para atribuirle competencias en



<sup>1</sup> Un recuerdo, desde la amistad, también para Nekane Bolinaga y para José Ramón Martínez que fueron los primeros Secretarios de la Junta Arbitral, y cuyo trabajo coadyuvó –en especial en los primeros meses- a que el ingente trabajo acumulado se fuese despachando con el orden y la diligencia debidos. Y también un recuerdo para Mikel Ortega, siempre tan eficiente en los primeros momentos e igualmente dispuesto a resolver cuestiones de intendencia en todo momento.

<sup>2</sup> El nuevo art. 66 del Concierto (en la redacción dada por el Anexo de la Ley 7/2014, de 21 de abril) ha efectuado una leve reordenación de las funciones de la Junta Arbitral; en todo caso, nótese cómo no se prevé, «expressis verbis», el planteamiento de conflictos en el caso de discrepancias entre la CAPV y la Administración estatal o autonómica en relación con los tributos de aquella. El peculiar mecanismo de financiación de la CAPV, la sujeción de ésta a los límites de la LOFCA (en especial a su art. 6) y la inexistencia de impuestos propios dignos de ser mencionados hace bastante inviable que se plantee ningún conflicto de este tipo. Por otro lado, la CAPV no tiene tributos concertados, sino que esta expresión sólo es predicable de los territorios históricos.

la resolución de conflictos en detrimento de la Junta Arbitral del País Vasco –en adelante, JAPV–), es menester acudir al art. 51.1.b) del Convenio Económico (en la redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio) para observar que es competente, también en lo que ahora nos interesa, para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con determinados aspectos de los tributos cuya exacción corresponda a la Comunidad Foral de Navarra<sup>3</sup>. Evidentemente, no podemos compartir, ni siquiera plantear, una interpretación en cuya virtud - puesto que no se mencionan a las Diputa-

<sup>3</sup> Nótese cómo, a diferencia del Concierto, en el caso de la Comunidad Foral no se habla, sino en ocasiones puntuales, de *tributos convenidos* (que sería la expresión más lógica, en concordancia). Ello se debe, entre otras causas (no es la única ni la más relevante, puesto que obedece a razones históricas) al hecho de que la modificación del art. 2.2 operada por la Ley 25/2003, de 15 de julio permite a la Comunidad Foral establecer tributos distintos de los convenidos (esta es la expresión que literalmente utiliza el precepto), los cuales han sido objeto de un severo correctivo en las SSTC 208/2012, de 14 de noviembre (pese a desestimarse el recurso interpuesto por el Estado) y, recientemente, en la 110/2014, de 26 de junio (donde se declara inconstitucional y nula la Ley Foral por la que estableció el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica). En ambos casos, el TC considera aplicable no el Convenio sino la LOFCA a lo que la segunda de las sentencias citadas llega a denominar “tributos propios forales”. En todo caso, en la Comunidad Foral coexisten los tributos convenidos y los tributos propios (salvo acuerdo en la Junta de Cooperación, o reforma del Convenio, el siguiente en ser enjuiciado por el TC es el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito, aprobado por la Ley Foral 6/2014, de 14 de abril).

No obstante, desde la Junta Arbitral de Navarra (Resolución de 15 de julio de 2005 en el primer conflicto suscitado) se ha considerado que “El término tributos convenidos no es propio de la jerga histórica del Convenio Económico. A diferencia del País Vasco donde ha existido siempre una diferencia clara entre impuestos concertados y no concertados, el régimen foral de Navarra no ha utilizado hasta fechas muy recientes (hasta 1990, por lo que se nos alcanza) la expresión tributos convenidos, y lo ha hecho con un significado distinto al que corresponde a los tributos concertados. El carácter convenido o no convenido de un tributo no determina ni condiciona la competencia estatal o navarra sobre el mismo. En el ámbito foral navarro, la distinción entre tributos convenidos y no convenidos no se refiere a la competencia tributaria sino al cálculo de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado, también conocida como cupo contributivo, para el que se tienen en cuenta los impuestos estatales in-

cluidos y los no incluidos en el Convenio, a los que se da el nombre de convenidos y no convenidos”.

En el caso de Navarra, pese a ser parcialmente cierto lo que afirma la Resolución, se distingue entre tributos cuya exacción corresponde a aquella (que serían los tributos convenidos) y tributos que son competencia exclusiva del Estado (art. 3). A diferencia de lo que sucede en el Concierto (donde se distingue entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común), la atribución de la exacción de un tributo a Navarra lo es en el plano meramente recaudatorio, sin que necesariamente implique que no tenga que aplicar las mismas normas que el Estado, de tal manera que, parafraseando el Concierto, puede haber tributos convenidos de normativa navarra y de normativa común. En cuanto a la aportación económica de Navarra al Estado juegan parámetros distintos de los que parecen deducirse de la Resolución citada; no obstante, el diferente «nomen» que utilicen Concierto y Convenio no supone una diferencia jurídica radical entre ambos, o al menos no cabe atribuirle las consecuencias que parecen extraerse de la mencionada Resolución.

Por su parte, y pese a su mayor continuidad en el tiempo, y al hecho de que el Convenio vigente data de 1990 (si bien, debemos tener en cuenta la reforma fundamental realizada en 2003<sup>5</sup>), los

cluidos y los no incluidos en el Convenio, a los que se da el nombre de convenidos y no convenidos”.

En todo caso, ante la inevitable reforma del Convenio, creemos que podría subsanarse este lapsus calami para evitar pronunciamientos como los derivados de la interpretación literal que no suscribimos.

<sup>4</sup> En todo caso, ante la inevitable reforma del Convenio, creemos que podría subsanarse este lapsus calami para evitar pronunciamientos como los derivados de la interpretación literal que no suscribimos.

<sup>5</sup> La redacción primigenia del Convenio de 1990 en punto a los miembros de la JAN planteaba un pro-

tres miembros de la JAN no se nombraron sino en 2003<sup>6</sup> y realmente fue en 2004 cuando comenzó a actuar, en unas condiciones jurídicas precarias, salvadas gracias al conocimiento de sus miembros, puesto que hasta el año 2006 no se aprobó el Reglamento correspondiente<sup>7</sup>. Por el contrario, en el caso del País Vasco, el Reglamento de la JAPV se aprobó antes del nombramiento de sus miembros, en concreto mediante el Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre<sup>8</sup>, claramente inspirado en el Reglamento de la Junta navarra, aunque presentaba los mismos problemas hermenéuticos, lo cual, ab initio, suscitó algún recurso contencioso-administrativo estimado por el TS.

Si nos hemos detenido, con cierta exhaustividad, en el proceso de creación y constitución de las respectivas Juntas Arbitrales es, como hemos adelantado y señalaremos, posteriormente, para salir al paso de alguna posición procesal fundamentalmente proveniente del Gobierno de Navarra, como veremos, que consideraba, en primer lugar, que la JAPV era incompetente para la resolución de conflictos que afectasen a tributos cuya exacción correspondiese a la Comuni-

---

blema, puesto que mantenía la fórmula del Convenio de 1969 si bien añadía un miembro más por parte del Estado y de la Comunidad Foral, de tal manera que eran nueve miembros, con la siguiente composición: a) cuatro designados por el Ministerio de Hacienda; b) cuatro designados por el Gobierno de Navarra y c) el Presidente, en quien debía concurrir la circunstancia de ser miembro del TS, nombrado por el Presidente del TS, a propuesta del CGPJ y oído el TSJNavarra. En el caso de que el conflicto se suscitase con otra Comunidad Autónoma, el Ministerio de Hacienda sustituiría a uno de sus representantes por otro designado a propuesta del órgano de gobierno de la Comunidad afectada.

El problema que planteaba no era sino el difícil encaje del Presidente-Magistrado del TS con la delimitación del Poder Judicial deducible del art. 117 de la CE, del cual se desprende que no es misión de los integrantes de este poder del Estado formar parte de órganos interadministrativos de resolución de conflictos. De ahí el cambio que, siguiendo el modelo del Concierto vasco de 2002, se operó por la Ley 25/2003, de 15 de julio.

<sup>6</sup> Mediante Orden HAC/3302/2003, de 19 de noviembre y Orden Foral 349/2003, de 26 de noviembre.

<sup>7</sup> En concreto, el RJAN se aprueba mediante Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

<sup>8</sup> Modificado recientemente por el Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo.

dad Foral y, subsidiariamente, que siempre era competente la JAN en base a argumentos un tanto inconsistentes, entre los que –podemos adelantar– destacaban el hecho de que el régimen de Convenio se hubiera mantenido inalterado desde 1841 (cosa que no sucedió en el caso del País Vasco) o que la constitución anterior de la JAN a la JAPV le otorgaba una suerte de prelación procesal. Ya tendremos ocasión de exponer en profundidad estos argumentos y ver cuál es la posición del Tribunal Supremo.

En todo caso, y por encima de los razonamientos de parte (sea de las Diputaciones forales vascas, sea del Gobierno de Navarra), legítimos en un debate estrictamente procesal, hay algo que inmediatamente llama la atención y que es imputable al legislador estatal en último extremo, pues a través de sus normas (si bien guardan un procedimiento especial de elaboración) se incorporan Concierto y Convenio al ordenamiento jurídico. Lo que llama la atención es la profunda incomunicación entre ambas normas, que es fuente de conflictos, de tal manera que, sintéticamente, puede afirmarse que el Convenio representa un acuerdo entre el Estado y Navarra, siendo el Estado la totalidad del territorio nacional menos dicha Comunidad Foral, en tanto que el Concierto podría seguir el mismo esquema<sup>9</sup>, de forma tal que, para el País Vasco, Navarra quedaría incluida en el concepto Estado que maneja el Concierto. Lo cual es políticamente y constitucionalmente cierto, pero no empece que la existencia de cuatro sistemas tributarios forales distintos produzca, de consuno con la precitada incomunicación entre las Leyes del Convenio y del Concierto, efectos perniciosos y conflictos en la determinación de los puntos de conexión ante concretos sujetos pasivos, etc., que, al final, debemos determinar donde residenciar en sede administrativa antes, en su caso, de llegar a la sede jurisdiccional.

---

<sup>9</sup> No obstante, hay que tener en cuenta que la titularidad de los derechos históricos y, en lo que nos interesa, de la potestad tributaria en los tributos concertados corresponde a las Juntas Generales y a las Diputaciones Forales, no a la CAPV, la cual, como Comunidad Autónoma, no es titular de ninguna potestad en relación con los mencionados tributos ex Concierto.

En este sentido -y de «lege ferenda»- no estaría mal que instituciones territoriales diferenciadas (Comunidad Foral de Navarra y territorios históricos del País Vasco) pero que tienen en común la foralidad -cuya máxima expresión se produce en el ámbito tributario- reconocida en la Disposición Adicional 1ª de la CE, convencieran al Estado y se convencieran mutuamente que es mejor la colaboración que la discrepancia o la ignorancia mutua, teniendo en cuenta que los máximos afectados por esas discrepancias -que llegan nada menos que a discutir cuál es la Junta Arbitral que tiene que dirimir- son, normalmente, los contribuyentes, en especial en aquellos supuestos (y prueba hay en distintas resoluciones de las Administraciones forales en conflicto) donde se les reconoce un determinado derecho (paradigmático es el supuesto de las devoluciones en el IVA, si bien ha sido loable el esfuerzo de ambas Juntas y del TS por establecer un criterio claro) para cuya exigibilidad se declaran incompetentes respectivamente.

Después de esta introducción, más extensa de lo querido, donde hemos ido apuntando las ideas basilares de nuestra colaboración, hora es que abordemos, de manera sistemática, los principales problemas previos que suscita determinar la competencia de una u otra Junta Arbitral en el caso de conflicto entre una Diputación Foral vasca y la Comunidad Foral de Navarra, adentrándonos, en ocasiones, en cuestiones que, prima facie, nada tendrían que ver con la cuestión de fondo, si no fuera por el precedente material que sirve de soporte a la solución procesal y reiterando la advertencia que sólo una reforma de ambas leyes -Convenio y Concierto- permitirá resolver la cuestión, ya que, en el ínterin, estaremos al albur de la jurisprudencia, no enteramente convincente, del Tribunal Supremo.

## II.- EL CONCEPTO DE TERRITORIO COMUN EN EL CONCIERTO Y EN EL CONVENIO.

Aunque pueda parecer sorprendente que, para tratar de dirimir la Junta competente para la resolución de conflictos entre territorios forales, recurramos a la delimitación del concepto de territorio común ex Concierto y ex Convenio cuando, además, existe jurisprudencia del TS al

respecto, es básica la comprensión de este concepto, porque manifiesta la incomunicación jurídica entre ambos instrumentos reguladores de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, amén que de él se pueden extraer algunos ejemplos en cuya virtud dicha incomunicación provoca efectos, a nuestro juicio, indeseados. Aun cuando el problema se plantea tanto en el IVA como en el Impuesto sobre Sociedades es en éste último donde más relevantes son las diferencias materiales, puesto que, como sabemos, tanto los territorios históricos como la Comunidad Foral, en el caso del IVA, han de ajustarse a las mismas normas, materiales y formales, que las vigentes en cada momento en territorio común.

Pues bien, en el caso de la imposición sobre la renta de las sociedades, el Convenio y el Concierto utilizan expresiones dispares que, sobre todo, en el caso del primero, hacían dudar que territorio común fuera el resto del Estado menos Navarra; por su parte, esta duda es menos patente en el caso del Concierto Económico.

Ambos textos, al referirse a los sujetos pasivos que tributan a ambas Administraciones, utilizan para determinar la normativa aplicable el lugar donde radique el domicilio fiscal, de tal manera que aplicarán la legislación foral sólo cuando el mismo se encuentre en Navarra o en Bizkaia, Gipuzkoa o Araba, en lo que a nosotros interesa<sup>10</sup>. No obstante, cuando el volumen de operaciones supere los 7 millones de euros y el realizado en territorio común sea igual o superior al 75% del total de dichas operaciones, quedan sometidos a la normativa del Estado (art. 18.2 del Convenio) o a la normativa de territorio común (art. 14.1, segundo párrafo del Concierto).

Sin embargo, mientras que el Concierto habla de territorio común, el Convenio no utiliza esta expre-

<sup>10</sup> El punto de conexión del domicilio fiscal sólo se utiliza cuando el volumen de operaciones sea inferior a 7 millones de euros. En caso contrario, tributan en proporción a una u otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio. Por ser esta distinción sobradamente conocida no haremos hincapié en ella.

sión sino que habla de territorio de régimen común, con lo cual se suscita la duda de si se trata de una simple errata del legislador o si, por el contrario, ambas expresiones tienen un significado diferente, en especial en el caso de Navarra, que es más precisa en su delimitación negativa de las operaciones realizadas fuera de su territorio<sup>11</sup>.

Evidentemente, esta distinción puede parecer intrascendente si tenemos en cuenta que, en una interpretación sistemática de ambas normas – Convenio y Concierto– se habla de tributar conjuntamente a ambas Administraciones (art. 19.2 del Convenio y art. 15.2 del Concierto) y, según el significado gramatical del adjetivo, la expresión sólo puede referirse a Navarra/Diputaciones Forales y al Estado. En un extenso y documentado dictamen<sup>12</sup> ya expusimos las razones por las cuales estimamos que el concepto de territorio de régimen común que utiliza el Convenio no puede identificarse con el resto del Estado menos Navarra, sino que habría que excluir también al País Vasco, que no es territorio de régimen común. Y que, también, pese a que la expresión utilizada es diferente, tampoco cabe, en materia tributaria, deducir del Concierto que territorio común es el resto del Estado (incluida Navarra), de tal manera que ambos textos, con distintas expresiones, utilizan territorio común como concepto equivalente a territorio no foral.

Sólo con ello evitaríamos situaciones en las que es menester aplicar la normativa estatal, aunque el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades

no realice materialmente ninguna operación en territorios no forales, teniendo, además, su domicilio en Navarra o en alguno de los territorios históricos<sup>13</sup>. La JAN tuvo ocasión de pronunciarse en dos ocasiones (Resoluciones de 4 de abril de 2008, conflictos 16 y 17), aunque curiosamente en ninguna de las dos resolviese un conflicto (pese a la expresión utilizada y que hemos extraído de las citadas resoluciones y de la doctrina del TS que señalaremos a continuación) sino sendas consultas respecto de las cuales no se alcanzó un acuerdo en el seno de la Comisión Coordinadora prevista en el art. 67 del Convenio, razón por la cual la cuestión fue elevada a la JAN, conforme lo dispuesto en el apartado 2.g) del citado precepto. Las Resoluciones citadas hacen una loable interpretación de las posiciones de las Administraciones interesadas<sup>14</sup>, ofreciendo una excursión (bastante extensa y en ocasiones inne-

<sup>11</sup> En el conflicto 17 que desemboca en la Resolución de la JAN de abril de 2008, que veremos *ut infra*, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales argumenta que los términos (diferentes) utilizados por el Concierto y el Convenio son "sinónimos" (sic), añadiendo algo que nos sorprende, y que veremos no acoge exactamente ni la JAN ni el TS, en cuya virtud "al considerar el territorio vasco como «común» a efectos del Convenio con Navarra, la normativa común aplicable sería la vasca no la estatal como sostiene la Comunidad Foral de Navarra".

<sup>12</sup> Dictamen sobre "El concepto de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades a efectos de determinar la competencia para la exacción del citado tributo", (abril 2004). Por razones de elemental confidencialidad, no señalaremos la empresa que solicitó el dictamen.

<sup>13</sup> Supongamos un sujeto pasivo con domicilio fiscal en Navarra, que realiza el 24% de sus operaciones en la Comunidad Foral y el 76% de las operaciones en el País Vasco. Con la interpretación finalmente aceptada por el TS, ese sujeto aplicaría la normativa del Estado e ingresaría en este un porcentaje de la cuota del IS equivalente a las operaciones realizadas en el País Vasco, al ser considerado este como territorio común. El mismo ejemplo se puede postular a la inversa, es decir, un sujeto pasivo domiciliado en Bizkaia (que era el supuesto del dictamen) que realiza el 24% de sus operaciones en el País Vasco, un 3% en Navarra y un 73% en territorio común (entendido como no foral). La pretensión –finalmente desestimada por el TS– era que tributase en régimen de cifra relativa de negocios pero aplicando la normativa del territorio histórico de Bizkaia puesto que no realizaba más del 75% de sus operaciones en territorio común, sino que en los territorios forales realizaba el 27% de sus operaciones. La Oficina Nacional de Inspección consideró que Navarra era territorio común a efectos del Concierto y, tras un largo y proceloso camino procesal, el asunto concluyó en el TS. Que el supuesto haya sido calificado como absurdo (*vid. nota siguiente*) no exime que pueda producirse.

<sup>14</sup> En palabras de la JAN, "Este es el caso que la Comunidad Foral de Navarra ha presentado como prueba del supuesto absurdo a que conduce la consideración del País Vasco como territorio común, pero no puede decirse que sea una situación extravagante la de la sociedad domiciliada en Navarra que realice el 75% de sus operaciones en el País Vasco y quede sometida a la normativa del Estado. Esa normativa del Estado es, desde la perspectiva de las Convenio, cualquier normativa estatal no navarra, tanto la emanada de las Cortes Generales como la de las Juntas Generales vascas, pues no es el Convenio el lugar adecuado para distribuir competencias de inspección entre el Estado y las Diputaciones vascas"

cesaria, ya que la consulta se refería *stricto sensu* al Impuesto sobre Sociedades y más en concreto al art. 18.2 del Convenio) sobre los distintos impuestos y preceptos del Convenio que utilizan las expresiones territorio común o ambas Administraciones para llegar a la conclusión, plasmada en el acuerdo, que "el concepto *territorio de régimen común* del artículo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra debe considerarse integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra".

Dos consideraciones sobre esta Resolución, antes de entrar en la doctrina del TS: por un lado, pese al esfuerzo de los miembros de la JAN, no hemos logrado entender cómo justifican que territorio de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades sea equivalente a territorio común, puesto que el análisis riguroso de todos los impuestos que realiza sólo sirve para definir el calificativo, no el sustantivo o, dicho en otros términos, ¿por qué y para qué en el art. 18.2 del Convenio se utiliza "territorio de régimen común" cuando, por ejemplo, en otros preceptos se habla de territorio común o de territorio del Estado? Es la duda que nos sigue asaltando, no obstante, reconocer la solidez de la Resolución.

Por otro lado, hay una contradicción flagrante y, posiblemente, un exceso de la JAN a la hora de determinar la legislación aplicable. Hemos visto (nota anterior) como, acertadamente considera que el Convenio no es la norma adecuada para determinar la legislación aplicable en la distribución competencial entre el Estado y el País Vasco; dando por válida esta premisa, cabe suponer que tampoco la JAN es competente para determinar cuál es la normativa aplicable (estatal o vasca) una vez que ha considerado que el País Vasco es territorio común a efectos del Convenio. Pese a ello, estima que la normativa apli-

Desde luego, este sería el párrafo más interesante de la Resolución, si aislamos la referencia concreta a las competencias de inspección, es decir, que, «obiter dicta», la JAN considerase en el supuesto tratado que se aplicaría la normativa vasca, no en cuanto foral, sino en cuanto común. Veremos en el texto principal que es un espejismo, porque al final se decanta por la otra opción.

cable es la estatal, cuando, precisamente en líneas anteriores habíamos atisbado que sostenía lo contrario acogiendo las tesis del Ministerio de Hacienda<sup>15</sup>. En cualquier caso y salvo estas dos objeciones menores, queda clara la posición de la JAN.

No obstante, el Gobierno de Navarra recurrió en vía contencioso-administrativa y ello desembocó en la STS (recurso 365/08) de 26 de mayo de 2009 que resuelve la cuestión confirmando las Resoluciones de la JAN (aunque nos hayamos centrado en una, la otra es meramente reiterativa); la citada sentencia es muy escueta pero clarificadora. Los principios básicos que sienta son los siguientes y los citamos literalmente por no ser muy extensos:

- a) "En dicho Convenio [Económico] son dos las administraciones territoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado, cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra"

<sup>15</sup> En concreto, señala la Resolución citada lo siguiente: "En nuestra opinión, la normativa estatal es la normativa del Estado, incluyendo en ella el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que no atribuye al País Vasco la facultad de regular el Impuesto sobre Sociedades para entidades que no tengan su domicilio en el País Vasco, por más que allí se realice la totalidad de las operaciones de dicha sociedad. Según hemos apuntado en páginas precedentes, no excluimos que existan razones para pensar que esta solución no es la más deseable, pero no por ello es absurda y jurídicamente rechazable. Sólo el legislador competente para aprobar o modificar el Convenio o el Concierto es quien puede legítimamente optar por otros criterios distintos de los que actualmente se desprenden de su texto" Ignorábamos que una de las funciones de la JAN fuese interpretar el Concierto vasco; con independencia de que, paradójicamente, estemos de acuerdo con esta interpretación, creemos que se extralimitó en las funciones que tiene asignadas. No obstante, no hemos tenido acceso al texto de la consulta y por ello no podemos extraer consecuencias de si la sociedad solicitaba, además de la interpretación del concepto de territorio de régimen común, que se le señalase la legislación aplicable, en cuyo caso, levantamos estas objeciones.

- b) "La segunda conclusión que de todo esto se deriva es la de la absoluta imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervinientes, pues si así fuera su ausencia en el Convenio crearía serias dudas sobre la validez del mismo, lo que claramente no desean ninguno de los litigantes".
- c) "La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado "territorio de régimen común" de la Administración del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de Iberdrola<sup>16</sup> a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre "territorio de régimen común" y "territorio foral" es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea "territorio de régimen común en el ordenamiento español" sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra".

Aunque sigamos discrepando de la doctrina del TS, no cabe otro remedio que acatarla y así se hizo desde la JAPV en alguna de sus resoluciones que no vamos a enumerar, para no alargar en exceso este epígrafe. Tras señalar, acertadamente, para centrar el objeto del proceso, que

<sup>16</sup> Aunque sea anecdótico, es curiosa la participación de la citada sociedad en el proceso, ya que no había sido la empresa consultante en ninguno de los dos conflictos que, acumuladamente, resuelve la STS que comentamos. Incluso el propio TS se pregunta en concepto de qué es parte en el proceso (demandante o demandado), porque no lo señala en el escrito de personación. Ni fue parte en la resoluciones combatidas, ni impugnó las mismas pero como su posición era sustancialmente idéntica a la de la Comunidad Foral de Navarra y "ostentaba un evidente interés en otros procedimientos", fue admitida.

"El objeto de este litigio radica en decidir la interpretación de los términos "territorio de régimen común" utilizados por el artículo 18.2 y otros de la Ley del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra", entra en el tema de la normativa aplicable, de forma indirecta, primeramente, al asumir las conclusiones del Abogado del Estado y de las resoluciones combatidas, y, más adelante, de forma expresa porque, como señala, "los razonamientos no son sino una consecuencia insoslayable del principio expuesto" (FJ 4º). Y, para mayor claridad, en el mismo fundamento jurídico copia (por ello no lo reproducimos) el fundamento jurídico 41 de la Resolución de la JAN de 4 de abril de 2008, con lo cual también la cuestión de la legislación aplicable queda resuelto por la doctrina de nuestro alto tribunal<sup>17</sup>.

Como hemos señalado anteriormente, la JAPV no pudo por menos que aceptar el criterio del TS y, por lo tanto, no existe discrepancia entre ambas Juntas Arbitrales.

En todo caso, y con ello concluimos este epígrafe, con esta concreción de lo que se entiende por territorio común se consuman las observaciones que hacíamos en la introducción en el sentido de que, desde el vigente ordenamiento jurídico, Navarra y los tres territorios históricos del País Vasco son compartimentos estancos, lo cual puede –y de hecho da lugar– originar supuestos que se han calificado como absurdos y a los cua-

<sup>17</sup> Incluso, para reforzar su tesis, cita un Acuerdo de la Comisión Coordinadora (esta era la denominación que tenía, conforme el art. 40 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo) del Concierto Económico de 7 de abril de 1995 donde se señalaba literalmente que "Por último, es necesario apuntar que dado que la empresa operará en territorio común, en territorio de la Comunidad Foral de Navarra, con respecto a la aplicación del Concierto, el territorio de la Comunidad Foral será considerado territorio común, con todas las implicaciones que conlleva en el cálculo del volumen de operaciones y del lugar de localización de las mismas". El refuerzo, con cita de un acuerdo administrativo, podía haber sido ahorrado si tenemos en cuenta que, como señalamos al principio, el Concierto (en su versión de 1981 o de 2002) nunca ha utilizado la expresión "territorio de régimen común" que es lo que se debatía en el proceso contencioso. Reiteramos que es una expresión únicamente del Convenio y algún significado jurídico debería tener el que se aparte de lo señalado en el Concierto.

les sólo puede poner coto una reforma de la legislación<sup>18</sup>.

Pero no debemos olvidar que nuestro objetivo es examinar el papel de las respectivas Juntas Arbitrales y determinar si es posible que se planteen conflictos desde órganos administrativos situados en uno u otros territorios forales y que planteen problemas de incompetencia, opuesta como excepción por la Administración frente a la que se dirige la solicitud. En este sentido, habrá que acudir a la casuística que nos suministran las resoluciones procurando ofrecer una descripción del problema y plantear las vías de solución.

### III.- DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA SOBRE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS HORIZONTALES Y JUNTAS ARBITRALES DE LOS TERRITORIOS FORALES<sup>19</sup>.

Los problemas que devienen de la incomunicación entre Convenio y Concierto repercutieron,

<sup>18</sup> Las Resoluciones de la JAN y la STS reproducidas se refieren al Impuesto sobre Sociedades. Por salirnos de este impuesto, podemos poner un supuesto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones donde la regulación del Concierto y del Convenio ha sido tradicionalmente distinta. Así, si una persona traslada su residencia desde Navarra hasta Bizkaia y pasa a tener su domicilio fiscal en este territorio histórico pero fallece antes de que hayan transcurrido cinco años desde el cambio de residencia, sabemos ex art. 25.Dos del Concierto que las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Pues bien, ¿cuáles son las normas de territorio común? Según se desprende de la STS comentada, serían las normas contenidas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con lo cual los causahabientes tributarían a Bizkaia aplicando la normativa del Estado y no la de Navarra, lo cual es absurdo pero deriva del hecho de considerar a Navarra como territorio común desde el Concierto. Y ya no queremos complicar más el ejemplo si la Comunidad Autónoma de procedencia es, por ejemplo, Madrid, porque entonces habría que plantear la cuestión de si aplica íntegramente la norma estatal o, al tratarse de un tributo cedido para las Comunidades de régimen común, aplicaría también la normativa en materia de reducciones o tarifa establecida por la Comunidad de Madrid. Como puede observarse los ejemplos no son tan extravagantes como a primera vista parecen.

<sup>19</sup> Aunque bastante antiguo, ya intuíamos alguno de estos problemas, en DE LA HUCHA CELADOR, F. *El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico*

de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales en REDF, Ed. Civitas, Madrid, núm. 123, 2004, pp. 559-601.

en un primer momento, en las relaciones entre las Administraciones forales implicadas y, por extensión, fue menester la creación de doctrina administrativa que, acertada o erróneamente, enervase la tradicional resistencia a que una Junta Arbitral que no fuera la prevista en la norma reguladora de sus derechos históricos en materia tributaria pudiera resolver un conflicto cuando se consideraba que afectaba a tributos concertados (País Vasco) o convenidos (Navarra). En otros términos, si una Diputación foral planteaba ante la JAPV un conflicto que implicase a Hacienda Tributaria de Navarra, la excepción tradicionalmente opuesta era la incompetencia de dicha Junta Arbitral. Lo mismo, como veremos, sucedía a la inversa cuando, entre otras, la Diputación Foral de Bizkaia era parte en un conflicto promovido por la Hacienda Tributaria de Navarra ante la JAN. Por otra parte, como veremos, no había doctrina administrativa consolidada ni doctrina jurisprudencial –que no llega sino en 2013- de tal manera que en un primer momento ambas Juntas tuvieron que hacer un esfuerzo hermenéutico notable para resolver la declinatoria de competencia opuesta por una de las partes (siempre la Administración frente a la que se dirige el conflicto).

Y ya el paradigma de las contradicciones se producía cuando ambas Administraciones se requerían mutuamente de incompetencia en relación con un determinado contribuyente o con una relación jurídica individual, lo cual sucedió, por ejemplo, en el caso del IVA, tributo en el que los cambios de domicilio fiscal arrastrando devoluciones pendientes desde otra Administración constituyó un clásico en determinados momentos<sup>20</sup>.

*mico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales* en REDF, Ed. Civitas, Madrid, núm. 123, 2004, pp. 559-601.

<sup>20</sup> Si bien es cierto que, numéricamente, los mayores conflictos de este tipo se produjeron entre Administraciones forales y la AEAT, y el problema ha quedado definitivamente resuelto. Dicho de forma expresiva, cualquier Administración (estatal, navarra o vasca) se consideraba no competente para las devoluciones cuando se producía un cambio de domicilio fiscal que originaba un "arrastre" de tal manera que si bien la devolución podía corresponder total o parcialmente a operaciones realizadas en otro territorio, la solicitud de

No obstante, algunos autores se habían pronunciado sobre el problema, antes que se resolviesen los primeros conflictos, y justo es que hagamos una referencia a alguno de ellos. En este sentido, me ocupé de este asunto en dos ocasiones en el año 2006; en la primera de ellas ya señalaba como "los mecanismos de solución de conflictos entre territorios forales aparecen resueltos bajo un prisma vertical y no horizontal por nuestro ordenamiento, es decir, con la intervención del Estado, ya que así se deduce de la presencia de representantes por él propuestos en ambas Juntas Arbitrales"<sup>21</sup>. Tras proceder a examinar los preceptos reguladores de ambos órganos, sentaba que sólo desde una interpretación "ultraliteral" del art. 51 del Convenio se podía negar la competencia de la JAN para resolver conflictos en los que estuviera implicada no sólo la Hacienda Tributaria de Navarra sino también una Diputación Foral.

Entendíamos entonces y suscribimos ahora que no cabe la competencia concurrente o compartida entre ambas Juntas Arbitrales y que "desde luego, no cabe argumentar que el conflicto se subsanaría a través del recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que es el único mecanismo reaccional previsto por los arts. 51.3 del Convenio y 67 del Concierto contra los acuerdos de la Junta Arbitral, ya que, si esta fuera la única fórmula, el Tribunal Supremo se vería, previsiblemente, obligado a resolver con carácter previo la cuestión de la competencia de ambas Juntas"<sup>22</sup>. Estamos exponiendo brevemente nuestra posición en 2006 y ocasión habrá, a la vista de la existencia posterior de doctrina administrativa y jurisprudencial, para concluir si esta postura tiene sentido y puede mantenerse en los momentos actuales. Tras consideraciones de «lege ferenda» que, hic et nunc, no se cimien-

---

aquella se producía una vez operado el cambio de domicilio fiscal.

<sup>21</sup> *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Fundación Ad Concordiam, Bilbao, 2006; págs.170-186. En concreto el entrecomillado del texto se contiene en la pág. 180, si bien el argumentario íntegro exigiría transcribir un número ingente de razonamientos, cosa que sería impropia de esta colaboración.

<sup>22</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F., op.cit. p. 182.

tan hoy, señalaba que "no cabe plantear que la competencia de las Juntas Arbitrales<sup>23</sup> respectivas corresponderá a aquélla ante quien se inicie el procedimiento o se suscite el conflicto (lo cual constituiría una alternativa) puesto que se compeadece mal con cuestiones básicas de Derecho Procesal Administrativo el que el recurrente elija, a su conveniencia, el órgano que ha de resolver la impugnación, el conflicto o la cuestión controvertida". Para concluir esta breve incursión en una de mis obras señalaba que "la cuestión no se puede resolver acudiendo al criterio temporal en cuya virtud quien primero plantee el conflicto arrastra a la otra institución afectada a su fuero". Puesto que los argumentos aquí sintetizados serían repetidos en otra monografía dedicada al Convenio juzgamos innecesaria su reiteración, dando cuenta, simplemente de su existencia<sup>24</sup>. Carece de relevancia en el problema que nos ocupa, nuestra colaboración más reciente<sup>25</sup> en el tema que nos ocupa, que, empero, debe ser sometida a revisión a la vista de la jurisprudencia del TS en la materia (inexistente en el momento de la redacción de aquella).

De esta cuestión se ha ocupado, más recientemente, el profesor SIMON ACOSTA<sup>26</sup>, si bien desde la perspectiva de la Junta Arbitral de Navarra y del

---

<sup>23</sup> Obsérvese cómo ya entonces utilizábamos el plural y negaba anteriormente la posibilidad de interpretar literalmente el art. 51 del Convenio, de forma que pertenece a la imaginación de alguien (o a una insuficiente lectura de mis razonamientos) atribuirme que los conflictos entre territorios forales (vascos y Navarra) sólo podrían resolverse por la JACE.

<sup>24</sup> *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, FEDHAV, Donostia, 2006, en especial pp. 198-209. Téngase presente que, no obstante la fecha de edición, el libro se concluyó en septiembre de 2005, es decir, antes de la aprobación del Reglamento de la JAN y, por supuesto, de la norma reglamentaria de la JACE.

<sup>25</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F. *El sistema de gestión y reclamaciones previsto en la Ley General Tributaria: El papel de la Junta Arbitral del País Vasco* en AA.VV. Tratado de la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Ed. Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, Tomo II, pp. 1251-1270.

<sup>26</sup> *Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 48 (2009), págs. 75-105.

Convenio. Tras rechazar, con buen criterio, la interpretación literal del art. 51.1.b) del Convenio para resolver el problema, al considerarlo un "residuo histórico"<sup>27</sup>, los dos argumentos fundamentales que utiliza para defender la preeminencia de la JAN son, por un lado, la naturaleza paccionada del Convenio y, por otro, que es más antigua que el Concierto<sup>28</sup>. Ninguno de los dos argumentos nos parece enteramente suficientes, porque no se trata de un problema de preeminencia de órganos, sino, en su caso, de distribución de competencias. Pero, en primer lugar, y aunque lo señale el art. 45 del Amejoramiento y así se denomine la Ley de 16 de agosto de 1841, lo cierto es que, salvo por las especialidades formales en la formación del proyecto de ley y en su tramitación parlamentaria—que, por cierto, son similares a las del Concierto—nunca hemos entendido, ex CE de 1978, que significa una norma paccionada<sup>29</sup> ni si el adjetivo, amén del halo histórico, tiene alguna relevancia material (no sólo formal).

En cuanto a la historia del Convenio, a la que el autor, con conocimiento profundo, dedica unos párrafos para justificar su posición, es dudosa su incardinación (si seguimos los rasgos modernos del modelo) en 1841, fecha en la que se produce la desaparición de Navarra como Reino de iure (de facto se produjo años atrás) y su transformación en provincia foral. En el caso de los Concierdos (en plural, -afirmaríamos- puesto que se referían a cada uno de los ahora denominados territorios históricos) es cierto que se introducen en el ordenamiento español con la Ley de 21 de julio de 1876, pero hay que concordar que antes las provincias vascas estaban exentas (no sucedía lo mismo en Navarra desde 1841 al menos, pese a disponer de un régimen tributario particular) y que la citada Ley (derogada por la CE de 1978) intenta pasar a una situación de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> No obstante, y siendo cierto el anacronismo, tiempo han tenido el Estado y Navarra para ajustar la redacción, ya que desde 1990 ha habido varias reformas del Convenio.

<sup>28</sup> Op.cit. pág. 91.

<sup>29</sup> Con el concepto que, modernamente, se le da, los Estatutos de Autonomía serían, por ejemplo, normas paccionadas.

<sup>30</sup> Tampoco tiene mucho sentido entrar ahora en un debate histórico sobre si el primer Convenio se contiene o

En todo caso, no vamos a entretener al lector con disquisiciones y legítimas discrepancias históricas<sup>31</sup> si de ellas no extraemos nada útil para nuestro propósito. Es cierto que el Convenio no puede ser modificado unilateralmente, ni que el Estado puede disponer de las facultades de Navarra a través de una norma donde ésta no participe (como sería el Concierto), pero a la inversa también se produce la misma situación y, por tanto, el Concierto de 1981 y su Junta Arbitral no pueden verse afectados por un Convenio de 1990 (el vigente) aunque se haya modificado sustancialmente en 2003. En todo caso, no creemos que el problema se resuelva atendiendo a criterios de antigüedad de las instituciones o a discusiones bizantinas sobre el concepto de norma paccionada (que se remonta al siglo XIX y que expresa la formación de la norma jurídica a través de un concurso de voluntades) y, por tanto, no compartimos la afirmación en cuya virtud "los conflictos que se susciten entre la Comunidad Autónoma del País Vasco o sus Diputaciones Provinciales (sic) con la Comunidad Foral de Navarra se deben residenciar ante la Junta Arbitral del Convenio"<sup>32</sup>.

no en la Ley de 1841, porque para ello habría que ahondar en qué se entiende por Convenio. Una posición intermedia es la de ARANBURU URTASUN, M. *Provincias exentas. Convenio-Concierto: Identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, FED-HAV, Donostia, 2006.

<sup>31</sup> Si bien es cierto que la STS de 9 de julio de 2007 se endereza a efectuar una investigación histórica sobre las diferencias entre Convenio y Concierto, no lo es menos que, indirectamente y sin mencionarla en los fundamentos pero respondiendo a una alegación, dicha doctrina ha recibido un correctivo en lo que se refiere a Navarra con las SSTC 208/2012, de 14 de noviembre y 110/2014, de 26 de junio.

En este sentido, la citada STS fue invocada, como primera alegación, por la Letrada del Parlamento de Navarra y el TC. Expresamente el TC en la primera de las sentencias (FJ 4º) señala que "la competencia en materia financiera y tributaria de Navarra no trae su causa de esta norma [se refiere a la Ley Paccionada de 1841] ni de los Convenios que le siguieron, sino que tiene su origen inmediato e indiscutible en la Constitución, que además se refiere a la actualización de los derechos históricos, lo que implica que éstos no puedan considerarse petrificados".

<sup>32</sup> SIMON ACOSTA, E., op.cit., p. 91. Obviando la errata cuando habla de Diputaciones provinciales, en vez de forales, introduce un ejemplo que no atisbamos a comprender cuando señala que, "por esas mismas razones

Rogamos disculpas a otros autores que, con igual esfuerzo, dedicación y justificaciones, han tratado esta cuestión, pero razones de espacio nos impiden profundizar en otras posiciones doctrinales, máxime cuando algunas de ellas (incluidas las nuestras) han de ser objeto de rectificación o de matización a la vista de la doctrina administrativa y jurisprudencial.

En cuanto a la doctrina administrativa, entresacaremos las resoluciones de las Juntas Arbitrales que sean más relevantes, para no dar una extensión desmesurada a nuestra colaboración, ni extendernos –solo las citaremos– en las que constituyan mera reiteración.

En este sentido, hay que tener en cuenta, en primer lugar, la Resolución 10/2011, de 2 de mayo, de la JACE<sup>33</sup> en relación con un conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Hacienda Tributaria de Navarra donde –prescindiremos del fondo del asunto– por esta se opone al requerimiento de inhibición efectuada por la primera en relación con la gestión, liquidación y exacción del IVA hasta la fecha en que se produce el traslado del domicilio fiscal de la entidad desde el citado territorio histórico hacia la Comunidad Foral. La correspondiente Orden Foral se notificó tanto al Gobierno de Navarra como a la AEAT, quien sí contestó afirmando que las competencias eran de la Hacienda Tributaria de Navarra; ante el silencio de la Hacienda Tributaria de Navarra-Gobierno de Navarra, la JACE acordó admitir a trámite el conflicto y notificar el planteamiento a ésta última Administración<sup>34</sup>.

[¿la antigüedad?, nos preguntamos nosotros], es competente la JACE frente a la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas que se creó en 1996". Creemos que es un problema de competencia, no de antigüedad.

<sup>33</sup> Si bien sólo se ocupa de aspectos procedimentales en relación con la JACE, como su título indica, es interesante la selección efectuada por MERINO JARA, I. *La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental* en ZERGAK, núm. 47, 2014, pp. 133-165; en especial la nota 2 donde recoge los principales artículos doctrinales sobre la JACE.

<sup>34</sup> En su reunión de 12 de septiembre de 2008; si citamos la fecha es sólo para determinar que, en la misma, quien suscribe esta colaboración, era todavía miembro

Tras la notificación, el Gobierno de Navarra contesta, oponiéndose a la tramitación del conflicto en base a dos argumentos: por un lado, rechaza la competencia de la JACE (y, en coherencia, no formula ninguna alegación sobre el fondo) y, por otro, considera que estos conflictos deben ser resueltos en la vía contencioso-administrativa.

Centrándonos en la primera cuestión, que es la más relevante, y exponiendo sumariamente sus argumentos, pueden condensarse del siguiente modo:

- a) El carácter bilateral tanto del Convenio como del Concierto y la inexistencia de vínculos o relaciones horizontales en las citadas normas entre los territorios históricos y la Comunidad Foral de Navarra.
- b) Niega que ninguna de las dos Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre las Administraciones forales, añadiendo que supondría una invasión injustificada de competencias el que la JACE resolviese sobre el fondo del asunto. A fortiori, añade que Navarra no es una Comunidad Autónoma sino una Comunidad Foral.
- c) La naturaleza paccionada del Concierto y del Convenio reclamaría que, caso de pretenderse la existencia de órgano arbitral que dirimiese los conflictos entre ambas Administraciones, se conviniese previamente y se plasmase en ambos textos.
- d) Sólo la JAN o los tribunales de justicia pueden anular una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra y puesto que no se ha producido esta circunstancia, el conflicto debe ser resuelto en vía contencioso-administrativa.

de la JACE y por la numeración y el criterio de reparto seguido, el ponente de la futura resolución, si bien la demora en la elaboración de ésta y los cambios en la JACE, por imperativo legal, determinaron que, finalmente, la ponencia fuera realizada por otro miembro, si bien la JACE –esto es anecdótico– nunca ha señalado los ponentes en sus Resoluciones.

Estando bien estructurados los argumentos, hay dos cuestiones que no quedan claras: por una parte, cómo se llega directamente a la vía contencioso-administrativa si no está previsto, en caso de conflicto, en ninguna norma jurídica; por otro lado, y aunque sea un tema menor, se incurre en un nominalismo absurdo cuando se señala, indirectamente, que la JACE solo puede resolver conflictos entre la CAPV y/o los territorios históricos respecto de las Comunidades Autónomas y no frente a una Comunidad Foral, como si ésta, pese a la denominación, no fuera subsumible, constitucionalmente, en dicha categoría general<sup>35</sup>.

Dejando de lado los argumentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, defensora de la competencia de la JACE, ésta –en la Resolución citada– establece la siguiente doctrina:

- a) Ningún precepto del Concierto Económico excluye la competencia de la JACE para conocer los conflictos entre los territorios históricos del País Vasco (Diputaciones Forales) y la Comunidad Foral de Navarra.
- b) Conforme la STS de 26 de mayo de 2009 (citada en el epígrafe anterior de forma reiterada) se considera, desde una interpretación gramatical del Concierto, que la Comunidad Foral de Navarra es territorio común y tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo al del resto de Comunidades Autónomas.

<sup>35</sup> En este sentido sorprende la reiteración de la misma alegación en cualesquiera sedes administrativas o judiciales, puesto que ya se pronunció tempranamente la STC 16/1984, de 6 de febrero (FJ 3º) cuando señaló que “La Comunidad Foral navarra se configura, pues, dentro de ese marco constitucional, como una Comunidad Autónoma con denominación y régimen específicos, que no excluyen su sometimiento, como las restantes Comunidades Autónomas, a los preceptos constitucionales que regulan el proceso autonómico”, añadiendo que la CE de 1978 utiliza el término genérico de Comunidades Autónomas para referirse a cualesquiera clase de entes territoriales que hayan accedido a dicha condición, cualquiera que fuera su forma de acceso (cabe recordar que Navarra se basó en la Disposición Adicional Primera de la CE) o su denominación.

Si bien la Resolución es concisa, los argumentos que utiliza son meridianos a la hora de fijar su competencia.

El segundo pronunciamiento de la JACE tuvo lugar a través de su Resolución 20/2011, de 26 de julio, en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Hacienda Tributaria de Navarra en relación con el domicilio fiscal de una entidad. En este caso, vamos a ser mucho más breves porque, aunque el asunto de fondo sea distinto, las alegaciones son las mismas. De hecho la admisión a trámite del conflicto se produce el mismo día 12 de septiembre de 2008 y el Gobierno de Navarra contesta en los mismos términos que hemos sintetizado a la hora de comentar la resolución anterior.

También la JACE resuelve la declinatoria de competencia en los mismos términos y con los mismos argumentos que hemos señalado anteriormente; la única peculiaridad, si queremos llamarla así, es que, al referirse a las discrepancias en materia de domicilio fiscal, el conflicto se inserta en el art. 66.1.c) del Concierto, precepto que en concreto no señala *nominatim* quienes son las Administraciones interesadas, problema fácilmente resoluble mediante la interpretación lógica y sistemática y la conexión de dicho precepto con el art. 66.1.a) del mismo corpus legal.

La tercera Resolución de la JACE que traemos a colación es la 22/2011, de 27 de septiembre, que trata de un problema similar a la primera (por sintetizar, el traslado de saldos del IVA en caso de cambio de domicilio fiscal). No obstante, aquí hay una declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para admitir una modificación de una autoliquidación practicada por una entidad, como consecuencia del cambio de domicilio, a la que se contesta por la Hacienda Tributaria de Navarra en el mismo sentido, es decir, considerándose también incompetente para la devolución de saldo existente a favor de la entidad hasta el traslado de su domicilio fiscal a Gipuzkoa.

Los argumentos, en fase de instrucción, empleados por el Gobierno de Navarra son idénticos a

los utilizados en las dos resoluciones anteriormente examinadas, si bien en su descargo hay que señalar que se presentaron antes de notificarse la primera resolución, de tal manera que en el momento de su remisión ignoraba cuál era el criterio que seguiría la JACE. Y, evidentemente también, esta tercera resolución de la JACE utiliza los mismos argumentos de la primera para rechazar su incompetencia, siendo innecesaria su reiteración<sup>36</sup>.

Los mismos planteamientos de las partes y la misma respuesta de la JACE se producen en la Resolución 7/2012, de 31 de mayo.

Por su parte, y pretendemos ser completos en la enumeración de la doctrina administrativa, las Resoluciones 12 y 13/2012, de 28 de septiembre, resuelven sendos conflictos planteados por la Diputación Foral de Araba frente a la Comunidad Foral de Navarra, motivados por las discrepancias existentes entre ambas Administraciones en torno a la domiciliación fiscal de sendos contribuyentes. En estas se produce una levísima variación en la posición de la Hacienda Tributaria de Navarra, ya que, "en aras del principio de colaboración", efectúa alguna consideración en defensa de su posición de fondo (a saber que las entidades no tenían su domicilio fiscal en Navarra), resaltando que, sin embargo, no deben ser tomadas como alegaciones en sentido técnico-jurídico.

La contestación de la JACE era la esperable, pues, además ya contaba con doctrina reiterada en este punto, de tal manera que, con cita expresa de las Resoluciones anteriores<sup>37</sup>, vuelve a resaltar los argumentos manejados en defensa

<sup>36</sup> La única novedad, que podíamos haber soslayado, es que la Diputación Foral de Gipuzkoa utiliza, en defensa de sus tesis favorables a la competencia de la JACE, la Resolución de la JAN de 4 de abril de 2008, que, como recordamos, interpretó el concepto de "territorio de régimen común" del art. 18.2 del Convenio; pues bien, sensu contrario, según los representantes del citado territorio histórico, de la misma se desprende que, ex Concierto, Navarra es territorio común.

<sup>37</sup> Como simple advertencia para los interesados hay que tener en cuenta las erratas que contienen las Resoluciones citadas cuando se remiten a algunas de las anteriores; por ejemplo, citan en primer lugar la Resolu-

ción 10/2011, de 20 de enero, cuando en realidad es de 2 de mayo. Igualmente, la Resolución 7/2012 no es de 11 de mayo, sino de 31 de mayo. En todo caso, son erratas fácilmente advertibles desde las bases de datos.

de su competencia y que son sobradamente conocidos.

En el caso de la JAN<sup>38</sup>, las resoluciones iniciales son más recientes, pero no por ello menos importantes, a fin de conocer la posición de ambas Juntas Arbitrales.

En puridad no cabe considerar como pronunciamiento, la Resolución de 15 de diciembre de 2011 (conflicto 21/2009) puesto que resuelve un conflicto planteado por la Comunidad Foral de Navarra frente a la AEAT. Si la traemos a colación es porque dicha resolución fue recurrida, en vía contencioso-administrativa, por la Diputación Foral de Bizkaia ante el TS, quien, con buen criterio, inadmitió el recurso por falta de legitimación activa, mediante Auto de 30 de abril de 2013; además de ello, hay que tener en cuenta que se invoca por la Diputación Foral de Bizkaia en el conflicto que veremos a continuación.

Siguiendo un orden puramente cronológico, citaremos, en primer lugar, la Resolución de 22 de febrero de 2013 (conflicto 52/2012) en relación con el conflicto planteado por el Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre tributación, en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, de los servicios facturados por una compañía mercantil como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro. Puesto que la Diputación planteó una declinatoria de competencia, con buen criterio, se falla separadamente de la cuestión principal y por ello no entramos en el fondo de la misma. Básicamente, los argumentos empleados por Bizkaia son conocidos y los resumiremos brevemente:

ción 10/2011, de 20 de enero, cuando en realidad es de 2 de mayo. Igualmente, la Resolución 7/2012 no es de 11 de mayo, sino de 31 de mayo. En todo caso, son erratas fácilmente advertibles desde las bases de datos.

<sup>38</sup> Un comentario excelente y recopilatorio de la doctrina de la JAN durante los primeros siete años de existencia se encuentra en SIMON ACOSTA, E. *Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra*, Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 51 (2011), pp. 179-201. Por razones fácilmente advertibles, las Resoluciones citadas en el texto principal no son objeto de comentario, al ser posteriores al artículo doctrinal.

- a) Por un lado, los arts. 66 del Concierto y 51 del Convenio deben interpretarse con arreglo a la realidad jurídica existente en la actualidad
- b) Tanto el Concierto como el Convenio tienen carácter bilateral y paccionado con el Estado y el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, sin que de los mismos se deriven relaciones horizontales entre los territorios históricos del primero y la segunda.
- c) La JAN no puede resolver los conflictos entre la Comunidad Foral y un territorio histórico, sin invadir las competencias de éste, amén de que los citados territorios no han tenido participación en la composición y el nombramiento de sus miembros.

Por su parte, la JAN rechaza la declinatoria en base a los siguientes argumentos. En primer lugar, considera que las alegaciones son consideraciones de «*lege ferenda*» cuya aceptación implicaría atribuir siempre la competencia a la JACE; por otro lado, recuerda que el ordenamiento foral vizcaíno no es originario, adjetivo que la CE predica exclusivamente del Estado, siendo esta tesis extensible tanto a la Comunidad Autónoma del País Vasco como a la propia Comunidad Foral de Navarra. En segundo lugar, apela al argumento histórico para constatar las diferencias entre el Convenio y el Concierto, fundándose, básicamente, en la STS de 9 de julio de 2007, varios de cuyos párrafos transcribe literalmente<sup>39</sup>, llegando a la conclusión de que el régimen tributario navarro es paccionado e inmodificable unilateralmente, cualidades que no pueden predicarse del Concierto Económico. Si el TS entiende por paccionado el hecho que siga un procedimiento es-

<sup>39</sup> Con todo respeto al TS, la exploración del elemento histórico que realiza es cuestionable, sobre todo cuando habla de un "régimen tributario autónomo y propio e *independiente* del sistema tributario estatal y local" (la cursiva es nuestra) para concluir destacando la diferencia histórica entre Convenio y Concierto, ya que mientras que el primero es "considerado como fruto de un acuerdo para la aplicación de la Ley de 1839, el segundo es el resultado de la aplicación y desarrollo de una ley". Admitiendo a efectos dialécticos la distinción histórica, jurídicamente ambos –Concierto y Convenio– derivan de sendas leyes del Estado.

pecial de aprobación que requiera el concurso y acuerdo de las partes, también se predicaría este adjetivo del Concierto y lo mismo cabe decir, desde 1981, de la inmodificabilidad unilateral; de ahí la importancia, a nuestro juicio, de situar ambas normas en la realidad jurídica actual, que era la pretensión de Bizkaia.

Retomando el discurso de la JAN, considera que la confrontación entre los preceptos citados del Concierto y del Convenio plantea un problema de antinomia legislativa que ha de ser resuelto con los medios admitidos en Derecho, entre los cuales cita el de preferencia temporal, el de jerarquía y el de competencia; los dos primeros deben ser descartados, pues dada su naturaleza paccionada ni el Convenio puede derogar el Concierto ni a la inversa y entrambas normas no existe ninguna relación de jerarquía. No obstante, la solución a la que llega la JAN es correcta en el fondo (desestima la declinatoria) pero harto discutible en sus argumentos, basados fundamentalmente en que la JAN prevista en el Convenio de 1941<sup>40</sup> atribuía a ésta la competencia para conocer todas las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación de la presente Ley (el citado Convenio), competencia que se mantuvo en el Convenio de 1969 y en el vigente de 1990, sin que el Estatuto vasco de 1979 ni el Concierto Económico de 1981 pudieran modificar unilateralmente el Convenio. A continuación añade que, frente al Convenio, sólo prevalece la Constitución de 1978 y que, en consecuencia, la interpretación sostenida sólo podría ser rebatida sobre la base de una hipotética inconstitucionalidad sobrevenida del Convenio, como consecuencia de la aprobación de la CE, tesis que no puede ser compartida, a juicio de la JAN.

Igualmente descarta –a nuestro juicio acertadamente– que las discrepancias entre los territorios

<sup>40</sup> Añadiendo que en el caso del País Vasco no existió una Junta Arbitral, hasta que el Decreto de 29 de febrero de 1952 residenció las competencias en caso de conflictos en el Ministro de Hacienda (previa audiencia de la Diputación y del Consejo de Estado), pero sólo para Araba; siendo esto cierto, se debe a razones históricas, sobrada y dolorosamente conocidas, sin que atisbemos en qué medida ello afecta al fondo de la cuestión.

históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra se diriman, exclusivamente, en vía contencioso-administrativa, en función del criterio de que ninguna de las Administraciones implicadas está sometida a los acuerdos adoptados por la otra, ya que ello implicaría que el contribuyente se pudiera ver afectado por actuaciones paralelas que originasen situaciones de doble imposición provocadas por la falta de coordinación horizontal entre las Administraciones tributarias forales. Nihil obstat, no es ese el argumento para descartar la vía contencioso-administrativa, sino el hecho objetivo de que tanto el Convenio como el Concierto exijan una vía administrativa previa.

Más trascendente es la Resolución de 7 de febrero de 2014 (conflicto 52/2012), que resuelve el conflicto planteado por el Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre tributación, en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, de los servicios facturados por una entidad mercantil como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro, si bien, como hemos señalado anteriormente, nuestro propósito no es, en modo alguno, entrar en el fondo del conflicto, sino determinar los criterios de competencia esgrimidos y, en su caso, las oposiciones, si las hubiera, alegadas por las partes en esta cuestión. En este sentido, contra la admisión a trámite del conflicto, mediante acuerdo del Presidente de la JAN el 26 de octubre de 2012, se interpuso por la Diputación Foral de Bizkaia recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; no obstante lo cual, la Hacienda Foral de Bizkaia se dirigió a la JAN mediante escrito de 3 de diciembre de 2012 en el que se opone a la admisión del conflicto y califica como nula de pleno derecho la resolución del Presidente de la JAN. Por último, en dicho escrito señala la existencia de litispendencia de su recurso contra la resolución de la JAN, de 15 de diciembre de 2011, relativa a la competencia para conocer de los conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y la Diputación Foral de Bizkaia<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> Dicha Resolución, como hemos visto en el párrafo anterior, no se refería a ningún conflicto entre la Diputa

Básicamente la solicitud de inadmisión a trámite del conflicto, sin entrar en el fondo del asunto, se fundamenta en los mismos argumentos que ha empleado el Gobierno de Navarra frente a la admisión de conflictos por parte de la JACE; en efecto, la Diputación Foral de Bizkaia estima que el art. 51.1.b) del Convenio Económico y el art. 66.Uno.a) del Concierto, así como la normativa reglamentaria de desarrollo de ambos, deben interpretarse de la misma manera, con arreglo a la realidad jurídica actual<sup>42</sup>. A su juicio, ninguno de ambos contempla los conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, dado el "carácter estrictamente bilateral de la relación con el Estado" del Convenio y el Concierto. Se considera que la Diputación Foral de Bizkaia no ha participado en la composición y nombramiento de la Junta Arbitral de Navarra, por lo que ésta no puede resolver conflictos que afecten a su competencia, para de ello concluir que la controversia debería resolverse ante la jurisdicción contencioso-administrativa<sup>43</sup>.

ción Foral de Bizkaia y el Gobierno de Navarra y, si bien es cierto que en el momento de presentación del escrito existía litispendencia, cabe recordar que el TS inadmitió el recurso por falta de legitimación activa, como hemos señalado, mediante Auto de 30 de abril de 2013.

<sup>42</sup> Aunque sea una cuestión menor y colateral, cabe plantearse si las funciones de la Junta Arbitral que recogen tanto el Convenio como el Concierto no se reducen, en realidad, sino a una, consistente en determinar el punto de conexión aplicable. En este sentido, se ha pronunciado la STS de 7 de junio de 2012 cuando señala que "En realidad los tres apartados [del art. 51.1 del Convenio] hacen referencia a conflictos sobre puntos de conexión que surgen en la aplicación del Convenio, dado que la referencia a la proporción de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido y a la domiciliación de los contribuyentes son casos particulares de puntos de conexión".

<sup>43</sup> Con independencia del gran rigor técnico y el profundo conocimiento doctrinal y práctico del Concierto, por parte de la persona que redactó el escrito en nombre de la Hacienda Tributaria de Bizkaia, la posible crítica que cabría hacer es similar, mutatis mutandis, a la realizada en su momento al Gobierno de Navarra. ¿En virtud de qué norma cabe acceder directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa? Por otro lado, y con el más respetuoso afecto, teniendo en cuenta los precedentes de la JACE en conflictos entre su territorio histórico y la Comunidad Foral de Navarra, cabe plantearse por qué no se adhirió a la excepción de incom-

Por su parte, la JAN, tras un notable esfuerzo por resaltar las diferencias históricas entre Concierto y Convenio<sup>44</sup>, y una referencia a la STS de 9 de julio de 2007, opta, con buen criterio, por resolver, con carácter previo y por ser de orden público, la cuestión objetiva de incompetencia. En este sentido, rechaza la interpretación literal del art. 51 del Concierto y la teórica semejanza entre el arbitraje y el papel de las Juntas Arbitrales, cuestión que tampoco ofrece mayores problemas pues –coincidimos– estamos en presencia de órganos administrativos que resuelven conflictos interadministrativos, dictando resoluciones ajustadas y fundadas en Derecho.

Por otro lado, y seguimos a la JAN, es evidente que los conflictos en las relaciones horizontales entre la Comunidad Foral de Navarra y los territorios históricos del País Vasco han de tener jurídicamente alguna fórmula de resolución y no sólo ello es importante, sino también es decisivo determinar si para resolver estos conflictos se aplica

---

petencia planteada por esta última en los asuntos residenciados ante la JACE. En todo caso, ello no enerva ni supone demérito de la estrategia procedimental que cada parte en un conflicto quiera adoptar.

<sup>44</sup> En el fundamento 20 in fine se señala –a modo de conclusión– lo siguiente: “Desde el momento de su nacimiento hasta el día de hoy, los territorios forales del País Vasco han tenido y tienen un régimen de impuestos concertados, en el que el poder tributario de las Diputaciones Forales sobre cada uno de los impuestos singulares deriva, precisamente, de la concertación de cada uno de ellos. Así fue en sus orígenes y así seguía siendo en el régimen alavés, que sobrevivió durante la dictadura y se mantenía vigente en el momento de la aprobación de la Constitución.

El régimen foral navarro nunca fue de concertación o convenio de impuestos singulares, puesto que Navarra tuvo siempre un sistema tributario propio que se iba armonizando con el general de régimen común mediante sucesivos acuerdos entre la Diputación y el Estado”.

No aclara la JAN que entiende por sistema tributario propio ni si en él cabía el denominado “derecho a inventar impuestos”, por traducir una expresión alemana (Nawiasky, Hensel, etc). O, por utilizar una expresión más cercana “el poder de innovación” en la estructura del sistema tributario navarro no corresponde a Navarra, sino al Estado. En este sentido, antes de la reforma del Convenio de 2003, véase el Dictamen 6/2012, de 31 de enero del Consejo de Navarra.

En todo caso, la presunta diferencia desapareció con el primer Concierto postconstitucional.

el Convenio o el Concierto, si bien en el caso que le ocupaba esta cuestión era menor pues, sobre el punto de conexión del conflicto en cuestión, había coincidencia entrambas normas.

En línea con algunas opiniones doctrinales, el argumento básico que utiliza la Resolución de la JAN merece ser reproducido literalmente: “La preeminencia que esta Junta Arbitral reconoce al Convenio sobre el Concierto no se apoya, en absoluto, en ninguna relación de jerarquía entre ambos, que no existe. Es una cuestión puramente temporal, apoyada en que el Convenio de Navarra y la Junta Arbitral del Convenio existían y fueron refrendados en el momento de aprobarse la Constitución, mientras que la Junta Arbitral del Concierto no se creó hasta el año 1981.

El carácter bilateral que tienen, tanto el Convenio como el Concierto, impiden que uno pueda modificar al otro, pero el Convenio existía con anterioridad, sus disposiciones tenían plena vigencia y no pudieron ser alteradas ni por el Estatuto de Autonomía del País Vasco ni por el Concierto.”

Para concluir y no abusar de las citas literales, aunque son imprescindibles para que se comprendan fielmente los argumentos, señala la JAN que “mientras no se establezca por los cauces actuales de creación del Derecho una regulación que establezca los puntos de conexión y el modo de resolver los conflictos en las relaciones horizontales entre la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, el Convenio debe prevalecer sobre el Concierto porque el Convenio sólo puede modificarse por el mismo procedimiento establecido para su aprobación: así lo establecía el apartado 3 de la disposición única del título preliminar del Convenio de 1969”.

Evidentemente, la relación Concierto-Convenio no es de jerarquía, pero, entendemos tampoco se resuelve acudiendo al concepto de temporalidad en la creación de las Juntas Arbitrales. En cuanto a que el EAPV de 1979 y el Concierto de 1981 no pudieran modificar el Convenio de 1969 estamos plenamente de acuerdo, pero lo mismo sucede a la inversa en el sentido de que la LORAFNA de

1982 y el Convenio de 1990 tampoco pudieron modificar el Concierto, con lo cual la situación jurídica es la misma. Y la modificación del Concierto de 1981 tampoco pudo realizarse sino a través del procedimiento previsto para su aprobación<sup>45</sup>.

Quizá lo más revelador de la Resolución comentada es que el problema de los conflictos en las relaciones horizontales entre territorios históricos y Comunidad Foral de Navarra ha de solventarse mediante los cauces habituales de creación del ordenamiento jurídico –con lo cual, de «*lege ferenda*», propugna una reforma del mismo, cuestión en la que concordamos-; en cambio no podemos sostener que, en el ínterin, se aplique sólo el Convenio en base al criterio de temporalidad no de la norma sino de la creación de las respectivas Juntas Arbitrales. Hubiera sido más sensato (en este caso) aplicar el Convenio sin referirse a ninguna preeminencia temporal y recurrir al argumento de que, al tratarse de una institución regulada en este, la solución ha de partir de la aplicación de la norma que lo establece.

Obsérvese como la JACE en los conflictos entre territorios forales nunca ha invocado ninguna preeminencia del Concierto, sino que la aplicación de éste deriva de una condición lógica, cuál es el tener que aplicar los criterios y normas contenidos en la norma que regula dicha institución, sin justificar la preeminencia de una u otra norma.

Por último cuando el fundamento jurídico 26 in fine, señala que “la tutela judicial efectiva nos obligaría a efectuar un pronunciamiento sobre el fondo del asunto incluso en el caso de que hubiéramos llegado a la conclusión de que la competencia corresponde a la Junta Arbitral del Concierto”, cabe hacernos una pregunta, según los razonamientos precedentes: si la competencia hubiera sido de la JACE, ¿ésta hubiera tenido que aplicar el Convenio por la preeminencia temporal superior? Es el peso de duda que deja, en materia estrictamente competencial, la resolución comentada, amén de precisar que tanto la Diputación Foral de Bizkaia como la empresa

afectada plantearon la cuestión de incompetencia de la JAN, no la determinación de la norma aplicable, si bien es cierto que la una lleva a la otra, con lo cual huelga, reiteramos, resolver la tacha de incompetencia basándose en la supremacía del Concierto sobre el Convenio.

Salvo estos peros, la resolución de la JAN es amplia, bien fundamentada, y responde al nivel técnico-jurídico de sus miembros, a la par que, a diferencia de la JACE (que tradicionalmente ha guardado silencio), apunta al verdadero problema y es la inexistencia de una regulación jurídica de resolución de los conflictos horizontales.

Cuando, en el último inciso que hemos transcrito, habla de la tutela judicial efectiva, hay que referir ésta a la doctrina del TS, última a la que haremos alusión siguiendo un orden lógico expositivo.

En este sentido, hay que referirse en primer lugar a la STS de 28 de junio de 2013, por la que se resuelve el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra frente a la Resolución de la JACE de 26 de julio de 2011 (que resolvía una cuestión de domicilio fiscal), siendo partes demandadas la Administración General del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa. Sin embargo, esta sentencia tiene, a nuestros efectos, escasa relevancia, puesto que no entra a determinar si la JACE es o no competente, sino que simplemente anula la Resolución combatida por entender que el conflicto se planteó extemporáneamente, en tanto se planteó por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a un acto de la Hacienda Tributaria de Navarra que era consentido y firme.

Trascendente es, sin embargo, la STS de 17 de octubre de 2013, recaída en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra y la empresa afectada contra la Resolución de la JACE de 28 de septiembre de 2012, que hemos visto anteriormente, siendo partes demandadas la Diputación Foral de Araba y la Administración General del Estado.

Básicamente, la Comunidad Foral esgrime que el Convenio puede dar lugar a la paradoja de que

<sup>45</sup> Cfr. Disposición Adicional Segunda, 1, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

la JAN sea también competente para la resolución del conflicto, dada la similitud entre el art. 66.Uno.c) del Concierto y el art. 51.1.c) del Convenio. Partiendo de esta premisa, "considera que sería de aplicación al supuesto la Ley 25/2003, al ser posterior a la Ley 12/2002, siendo de aplicación la regla de que la ley posterior deroga a la anterior; considera la recurrente que no se hace interpretación lógica y sistemática del precepto aplicado, por la que se justifique la competencia que pregona, sino simplemente una mera afirmación apodíctica que le lleva a dejar fuera de las controversias sobre domiciliación de los contribuyentes de las que conoce la Junta Arbitral de Convenio Económico con Navarra a las que se produzcan entre cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad de Navarra".

Un dato positivo es que tanto la Diputación Foral de Araba como la Comunidad Foral de Navarra reconozcan la laguna existente y la insatisfactoria regulación legal para determinar la Junta Arbitral competente, en tanto que su competencia, en última instancia, como reconoce la Comunidad Foral de Navarra, se hace depender de quien fuera la institución promotora del conflicto, a modo de fuero electivo a voluntad libre y arbitraria de la misma.

Por ello, la Comunidad Foral de Navarra propone dos alternativas; bien que se asigne la competencia en estos conflictos a la JAN, pues el Convenio es una norma paccionada de origen más antiguo que no puede alterarse unilateralmente por el Estado sin acuerdo con el Gobierno Foral ni resultar afectado por pactos más modernos en el tiempo; bien que se asigne directamente la competencia para resolver estos conflictos a la jurisdicción contencioso administrativa, dada la ausencia de una legislación que articule los vínculos o conexiones horizontales entre las Administraciones de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, sin que actualmente exista norma que articule estas relaciones, evitando con ello socavar las competencias de las respectivas Administraciones tributarias de los citados territorios.

Se trata de argumentos sobradamente conocidos, ya expuestos en las alegaciones a las Resoluciones de la JACE, en especial el segundo, al cual le seguimos sin encontrar fundamento jurídico en nuestro ordenamiento, puesto que este articula el mecanismo previo, de naturaleza administrativa, para poder ulteriormente acudir a la esfera jurisdiccional, esfera a la que no es posible acudir de forma directa, ni desde el Convenio ni desde el Concierto.

Por su parte, la STS (FJ 4º) parte de la idea de que, mutatis mutandis y a efectos del Concierto, la Comunidad Foral de Navarra es territorio común, conforme la STS de 26 de mayo de 2009 a la que hacemos alusión en el epígrafe anterior. Si a esta idea "añadimos el distinto ámbito territorial y las específicas relaciones que se regulan en el Convenio y en el Concierto, de suerte que como ya se ha indicado desde la perspectiva de aplicabilidad del Convenio a la concreta relación o conflicto a resolver, los Territorios Históricos del País Vasco es territorio en régimen común, y viceversa, desde la perspectiva de aplicabilidad del Concierto, la Comunidad Foral de Navarra, es territorio de régimen común; no es posible salvar el vacío normativo o la contradicción entre normas, de entender que existen, aplicando las reglas generales para salvar las mismas, en tanto que el ámbito de aplicación del Concierto o Convenio, aún que materialmente puedan coincidir, conceptualmente son distintos, aun cuando resulte evidente que ello puede dar lugar a la paradoja que las partes ponen en evidencia".

Obsérvese no tanto lo que dice, que es obvio, como lo que no dice y, en concreto, nada señala sobre una eventual supremacía temporal del Convenio, tal y como argumentaba una de las partes demandantes.

Al TS le interesa la resolución combatida "en cuanto los conflictos entre Administraciones públicas deben dilucidarse ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo, tiene valor el pronunciamiento impugnado de la Junta Arbitral,

en lo que interesa, en cuanto se ha cumplido el tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia previstos en la citada Ley 12/2002, que se configura como vía administrativa previa a la jurisdiccional; sin que haya lugar, por tanto, a declarar la nulidad solicitada por falta de competencia de la Junta Arbitral".

Igualmente, hay que mencionar la STS de 15 de noviembre de 2013, recaída en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la Resolución 7/2012, de 31 de mayo, de la JACE, que citamos en su momento, sin desarrollar los argumentos, puesto que eran reproducción de otros anteriores. No obstante, quede simplemente citada puesto que no entra en el fondo del objeto de nuestro modesto estudio, ya que anula la Resolución por haber resuelto un conflicto planteado extemporáneamente por la Diputación Foral de Guipúzcoa, dirigido frente a un acto de la Hacienda Tributaria de Navarra que era firme y consentido.

Por último, y puesto que la doctrina del TS es importante, señalaremos su Sentencia de 21 de febrero de 2014, recaída en un recurso contencioso-administrativo interpuesto por varias sociedades contra la Resolución de la JACE de 26 de julio de 2012, dejando simple constancia de la misma, puesto que en ella no se entra a dilucidar cuestiones competenciales entrambas Juntas Arbitrales, sino que entra a resolver el fondo del asunto, sin que, además, la Comunidad Foral de Navarra se personase en el proceso.

Por tanto, la doctrina del TS<sup>46</sup> ha encontrado un precepto legitimador de la competencia de la JACE y, sobre todo, recuerda de forma expresa que para acceder a la vía contencioso-administrativa en los conflictos entre Administraciones previstos en el Concierto se debe cumplir el requisito de la existencia del agotamiento de la vía

<sup>46</sup> Aunque la sentencia comentada, se apoye en una precedente del mismo TS de 11 de abril de 2013, hemos de señalar que ésta última no se trae a colación pues afecta solamente al fondo del asunto, no a la competencia de las Juntas Arbitrales, ni a las relaciones entre Concierto y Convenio.

administrativa, por muy singular que sea ésta, de tal manera que rechaza el argumento subsidiario de la Comunidad Foral que, ante la falta de competencia de la JACE, los conflictos se resolviesen directamente en vía contencioso-administrativa. Y a la vista de esta doctrina, llama la atención la Resolución de la JAN de 7 de febrero de 2014, por la extensión desmesurada que dedica a resolver la cuestión de competencia y por la insistencia en defender la preeminencia del Convenio frente al Concierto (si fuera a la inversa hubiéramos criticado a la JACE, con los mismos argumentos) cuando para el TS lo decisivo es que exista un acto administrativo previo sustentado en una competencia deducible de cualquiera de ambas normas. Pero también hay que ser crítico, doctrinalmente (otra cosa es como estrategia procesal) con la posición de la Diputación Foral de Bizkaia en especial por su insistencia en mantener unos argumentos muy similares a los de la Comunidad Foral de Navarra en cuanto al acceso directo a la vía contencioso-administrativa.

#### IV.- A MODO DE CONCLUSIONES.

De la doctrina administrativa y, sobre todo jurisprudencial, examinada en el epígrafe anterior, podemos extraer una serie de conclusiones sobre la resolución de los conflictos horizontales que pueden plantearse entre las Administraciones de los territorios forales, siquiera sea con carácter provisional, así como intentar ofrecer unas pautas pro futuro.

En primer lugar, estimamos que no existe una laguna legal, sino una concurrencia de legislaciones (Convenio y Concierto) que permite resolver los conflictos en materia tributaria entre las Diputaciones forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. El problema radica, entonces, en determinar cuál de los dos corpus normativos se aplica, en el estado actual de la legislación. O, matizando más, cuál es el órgano arbitral competente, pues de la identificación de este se desprenderá la legislación aplicable, si bien ello puede plantear algún problema.

Esta concurrencia de legislaciones no puede resolverse acudiendo a criterios de jerarquía –en

esto hay unanimidad- pero tampoco en base a criterios de temporalidad en la creación de las respectivas Juntas Arbitrales y, ni siquiera, acudiendo a criterios históricos, por mucho que de ellos se pudiera desprender, teóricamente, una diferencia entre Convenio y Concierto.

También existe práctica unanimidad, sobre todo a la vista de la doctrina del TS, que la solución del problema de la resolución de conflictos horizontales entre los territorios forales del País Vasco y Navarra no es prescindir de las respectivas Juntas Arbitrales y plantear el recurso directo a la vía contencioso-administrativa, como así se ha sostenido por las distintas partes, en tanto en cuanto –como ya adelantamos- ello no se desprende ni del Concierto ni del Convenio, amén de que ha sido explícitamente vetado por el TS, quien claramente señala la necesidad de agotar una vía administrativa previa, por muy especial que pueda ser calificada, que está representada por el planteamiento del conflicto y la resolución del mismo por una de las dos Juntas Arbitrales. Sólo contra esta resolución (verdadero y propio acto administrativo) cabe recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del TS, como garantía del cumplimiento de la tutela judicial efectiva que también es predicable de las Administraciones públicas.

Aunque pueda resultar paradójico, y por ello sería conveniente efectuar una reflexión sobre la necesidad de un cambio normativo, respetando los mecanismos de modificación del Concierto y del Convenio, supuesto que la competencia de las Juntas Arbitrales no se resuelve en base a criterios de jerarquía ni de temporalidad, y dando por hecho que el TS ha sido muy pulcro pero escueto en este punto, el criterio, lamentablemente, es determinar la competencia en función de la Junta Arbitral ante la que se plantee inicialmente el conflicto (siempre y cuando ésta lo admita a trámite). La paradoja (inicialmente reconocida por el Gobierno de Navarra y posteriormente por alguna de las Diputaciones del País Vasco) se produce por el hecho de que la Administración que plantea el conflicto tiene una suerte de derecho de elección procesal –que conlleva efectos materiales, como veremos- a la

hora de determinar la Junta Arbitral que va a conocer el conflicto. Si esto fuera así, se produciría una circunstancia añadida y es que la Junta Arbitral competente por este peculiar mecanismo de elección habría de aplicar, prima facie, la norma legal que le sirve de cobertura (Convenio o Concierto). Dando por supuesto que ambas Juntas son imparciales, están formadas por profesionales de reconocida competencia, etc., los resultados no debieran diferir puesto que ambas resuelven con arreglo a Derecho, sin que su función, pese a la denominación, sea equivalente a un arbitraje.

Sin embargo, no se escapa, como bien apunta la Resolución de la JAN de 7 de febrero de 2013, que, en determinados supuestos, los puntos de conexión del Concierto y del Convenio pueden ser distintos, con lo cual aquí sí sería decisiva la Junta Arbitral que resolviese porque, aun admitiendo que la resolución sea conforme a Derecho, se produciría una asimetría en la solución final en función de la norma aplicada, si bien lo más correcto sería que resolviese la antinomia derivada de la concurrencia de ambas normas. Y, desde luego, no encontramos forma alguna, en el estado actual de la legislación, de resolver el problema, más allá que la parte discrepante interpusiese recurso contencioso-administrativo y fuera el Tribunal Supremo quien zanjase la discusión.

En cuanto a las soluciones de «*lege ferenda*», que todas las partes implicadas parecen querer, la más correcta, pero la más compleja, porque implica resolver una cuestión horizontal con soluciones verticales (dando cabida al Estado) sería modificar tanto el Convenio como el Concierto, introduciendo cambios en la composición de las respectivas Juntas Arbitrales cuando el conflicto se plantee entre territorios forales (expresión omnicompreensiva de los territorios históricos del País Vasco y de Navarra). O, subsidiariamente, establecer un procedimiento específico adicional en el Reglamento de ambas Juntas Arbitrales, junto a los que actualmente existen. Sin embargo, esta solución es menos satisfactoria, porque creemos que el problema no se resuelve sólo con una mera modificación procedimental de carácter reglamentario.

Alternativamente –aunque nos genera muchas dudas- podría crearse una Junta Arbitral vasco-navarra, enderezada únicamente a resolver los conflictos entre los territorios forales. Dudas que no afectarían a la composición y funciones, sino a su inserción en el bloque competencial de ambas Comunidades, dado que, sin intervención del Estado, se estaría modificando tanto el Convenio como el Concierto, restringiendo parte de las funciones que corresponden a las Juntas Arbitrales actualmente existentes. En el caso de Navarra, esta facultad derivaría del art. 70 del Amejoramiento, aunque somos conscientes de los problemas, no sólo jurídicos, que plantea. Centrándonos en estos últimos, habría que plantear si las funciones de la Junta Arbitral es un tema de su exclusiva competencia –creemos que no- como exige el citado precepto<sup>47</sup> y ni siquiera la preceptiva comunicación a las Cortes Generales subsanaría este defecto inicial de nuestra propuesta, que debe ser tomada, simplemente, como lo que es, sin extraer de ella mayores consecuencias, teniendo en cuenta, además, que no se trata de una novedad en nuestro pensamiento, pero que ha evolucionado desde 2006, y por ello no vemos viable esta solución *hic et nunc*.

Reiteramos, y con ello concluimos, que la solución deducible de la jurisprudencia del TS no se ha guiado por el criterio de preeminencia temporal de ninguna de las dos Juntas, y en ningún caso ha estimado la derogatoria de competencia de la Junta Arbitral afectada. Al mismo tiempo, ha rechazado la interposición directa de recurso contencioso-administrativo, conforme propugnaba la doctrina.

Para evitar paradojas que existen, aunque se acepten, la única solución viable, si las partes -y aquí hay que incluir al Estado- lo desean, sería modificar el Convenio y el Concierto para subsanar las antinomias competenciales de las respec-

<sup>47</sup> Sobre este punto y pese a su antigüedad, puede consultarse RAZQUIN LIZARRAGA, M.M. *Las relaciones de la Comunidad Foral de Navarra con las Comunidades Autónomas: Convenios y Acuerdos de Cooperación* en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 10 (1990), pp. 23-32.

tivas Juntas Arbitrales; un modelo a seguir –es una mera sugerencia- podría ser que cuando en el conflicto intervenga o se plantee frente a una Hacienda foral (navarra o vasca) se sustituya uno de los tres miembros de la Junta por otro, nombrado a propuesta de la Administración foral frente a la que se promueve el conflicto. Y, desde luego, lo que queda descartado, a la vista de la doctrina del TS, es que se pueda invocar el carácter paccionado del Concierto y del Convenio para evitar que *la otra Junta Arbitral* resuelva conflictos planteados.

#### BIBLIOGRAFIA:

ARANBURU URTASUN, M. *Provincias exentas. Convenio-Concierto: Identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, FEDHAV, Donostia, 2006.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales* en REDF, Ed. Civitas, Madrid, núm. 123, 2004, pp. 559-601.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, FEDHAV, Donostia, 2006.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Fundación Ad Concor diam, Bilbao, 2006

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El sistema de gestión y reclamaciones previsto en la Ley General Tributaria: El papel de la Junta Arbitral del País Vasco en AA.VV. Tratado de la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Berejijo*. Ed. Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, Tomo II, pp. 1251-1270

MERINO JARA, I. *La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental* en ZERGAK, núm. 47, 2014, pp. 133-165

RAZQUIN LIZARRAGA, M.M. *Las relaciones de la Comunidad Foral de Navarra con las Comunida-*

*des Autónomas: Convenios y Acuerdos de Cooperación* en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 10 (1990), pp. 23-32.

SIMON ACOSTA, E. *Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 48 (2009), págs. 75-105

SIMON ACOSTA, E. *Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra*, Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 51 (2011), pp. 179-201.

## CONCIERTO ECONÓMICO Y JUNTA ARBITRAL: JURISPRUDENCIA SOBRE ASPECTOS SUSTANTIVOS

ISAAC MERINO JARA<sup>1</sup> (\*)



### I. CONSIDERACIONES GENERALES.

**T**ras los cambios realizados por la Ley 7/2014, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la relación de tributos concertados se ha ampliado para dar entrada a tributos de reciente creación por el Estado (Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica e Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas, Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero e Impuesto sobre Actividades de Juego).

Como señala la Exposición de Motivos de la mencionada Ley 7/2014, de 21 de abril, desde la última modificación del Concierto, que tuvo lugar en 2007, se habían producido distintas novedades en el ordenamiento tributario que hacían necesaria la adecuación del Concierto, tal y como exige su disposición adicional segunda. Esa reforma se ha aprovechado, además, para precisar la competencia para exigir la retención del gravamen especial sobre premios de loterías, creado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, gravamen que ha sido reproducido por la normativa tributaria foral, y, asimismo, para adaptar el Concierto a la sustitución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por un tipo autonómico del Impuesto sobre

Hidrocarburos, llevada a cabo por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012<sup>2</sup>. Asimismo, se ha llevado a cabo la adaptación de los puntos de conexión del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la fijación de una regla de competencia en la gestión e inspección de este impuesto en relación con las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente. Igualmente, se ha incluido en la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un punto de conexión para las donaciones de derechos sobre inmuebles. Además, se ha agilizado la remisión a la Junta Arbitral de las consultas tributarias sobre las que no se haya alcanzado acuerdo en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Este trabajo se enmarca en los Proyectos de investigación titulados: "Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario", IT604-13, del Gobierno Vasco y "La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco", DER-2012-39342-CO-02, del Ministerio de Economía y Competitividad; y en la UF111/05 de la Universidad del País Vasco.

<sup>2</sup> Quizás fuera oportuno adaptar el Concierto Económico a la modificación llevada a cabo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, en la que, como ya avisa su Exposición de Motivos, se modifica la regulación del Impuesto sobre la Electricidad, que deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.

<sup>3</sup> Hasta ahora la Junta Arbitral, que ya era competente para resolver conflictos derivados de consultas planteados por los contribuyentes a las administraciones estatal o forales (Cfr. STS 21 de febrero de 2011) no se ha pronunciado sobre ninguno que verse sobre alguna de ellas. Vide G. Garitaonandía Tutor, "Análisis de los nue

(\*) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UPV/EHU). Vocal de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Es probable que no tardando mucho tiempo también pase a ser tributo concertado el Impuesto sobre el valor de la producción de hidrocarburos, nuevo impuesto que está incluido en el Proyecto de Ley que modifica la Ley de Hidrocarburos, que actualmente se está tramitando en las Cortes Generales<sup>4</sup>.

Como bien se sabe, el artículo 19 RJACE establece que “las resoluciones de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo”. Nótese que el Tribunal Supremo es la primera y única instancia judicial competente para pronunciarse sobre las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto y adviértese que tal recurso no es un recurso de casación es un recurso ordinario, y como tal ha de tramitarse, vgr. en materia de admisión y valoración de la prueba<sup>5</sup>. La competencia del Tribunal Supremo queda limitada a la revisión jurisdiccional del acuerdo arbitral, y solo mediatamente afecta al acto singular, vgr. la liquidación origen del conflicto. Las limitaciones para recurrir en casación las sentencias dictadas contra tales liquidaciones (vgr. cuantía, motivos tasados, etc.)<sup>6</sup>, obviamente, no son aplicables a los recursos contra las resoluciones de la Junta Arbitral. La valoración de la prueba realizada por ella constituye uno de los cometidos básicos del Tribunal Supremo cuando le corresponde revisar tales resoluciones.

*vos impuestos concertados y otros acuerdos de naturaleza tributaria adoptados por la Comisión Mixta del Concierto Económico”, Forum Fiscal, núm. 196, 2014, págs. 6-17.*

<sup>4</sup> La modificación no es, sin embargo, una tara fácil, Vide I. Zapirain Torrecilla, “*Algunas notas sobre las modificaciones a incluir en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco acordadas por la Comisión Mixta del Concierto Económico*”, Zergak, núm. 47, 2014, págs. 109-132.

<sup>5</sup> C. Palao Taboada, “*La prueba en el proceso contencioso-administrativo*”, REDA, núm. 163, págs. 214 y ss. Vide prueba documental y testifical practicada en el procedimiento judicial resuelto por la STS de 25 de septiembre de 2013 referido a una resolución de la JA que versa sobre retenciones a cuenta en el IRPF. Vide, asimismo, ATS de 7 de junio de 2010 relativa a inadmisión prueba pericial en el conocido asunto ROVER.

<sup>6</sup> “*Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*” (dir. I. Merino Jara), Bosch, Barcelona, 2015.

Al margen de ello, no debe sorprender encontrarse con sentencias de los tribunales de justicia que se pronuncian sobre los avatares de esas liquidaciones, dictadas, ya sí, por la Administración competente<sup>7</sup>.

## II. DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE ASPECTOS SUSTANTIVOS.

Han sido numerosos los asuntos sobre los que la Junta Arbitral se ha pronunciado acerca de cuestiones de fondo. Interesa conocer, a los presentes efectos, el criterio jurisprudencial<sup>8</sup>, ya sea confirmando el parecer de la Junta Arbitral ya sea revocándolo. Gran parte de las resoluciones se han concentrado en el Impuesto sobre Sociedades, vgr. domicilio de personas jurídicas, y el Impuesto sobre el Valor Añadido, vgr. traslado de saldos. No son, sin embargo, los únicos impuestos sobre los que existen pronunciamientos. No haremos en esta sede un análisis crítico de los criterios judiciales fijados, más bien llevaremos a cabo una exposición descriptiva de algunos de ellos.

### A) Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

#### 1. Residencia habitual y domicilio fiscal.

La STS de 22 de abril de 2010 versa sobre la residencia habitual de una persona física. La normativa actual sobre esta cuestión se contiene en los artículos 6 (Normativa aplicable y exacción del Impuesto) y 43 (residencia habitual y domicilio fiscal). La redacción vigente no coincide, en toda su extensión, con la regulación a la sazón aplicable; ello no obstante, resulta provechoso recoger el criterio jurisprudencial, siquiera sea para poner de manifiesto que es complicado extraer criterios generales. En esta materia, los hechos lo son casi todo, y por tanto, la clave está en su presentación, primero ante la Junta Arbitral, y después, en su caso, ante el Tribunal Supremo.

<sup>7</sup> Vide, entre otras, STS de 31 de marzo de 2014 y STSJ Andalucía (Granada) de 25 de marzo de 2013.

<sup>8</sup> Dicho sea de paso, no toda la doctrina jurisprudencial sobre la distribución competencial entre la Administración estatal y la foral tiene su origen en decisiones previas de la Junta Arbitral. En muchas ocasiones tal doctrina se fija partiendo de otros orígenes, Cfr. por todas, STS de 6 de mayo de 2014.

Las soluciones, por tanto, serán extraordinariamente casuísticas. La STS 22 de abril de 2010 es buena prueba de ello. En los periodos impositivos (1998, 1999 y 2000), a los que se contrae el conflicto abordado por dicha Sentencia, estaba vigente la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto. En este sentido, el artículo 36.1 del Concierto de 1981 ordenaba tres reglas sucesivas para determinar la residencia habitual de las personas físicas:

- a) Cuando permanezcan en territorio vasco más días del período impositivo en el IRPF, añadiendo que para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales y que, salvo prueba en contrario, se considera que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual.
- b) Cuando tengan en territorio vasco su principal centro de intereses, entendiéndose por tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF.
- c) Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Por su parte, el artículo 7 del Concierto señalaba como punto de conexión para determinar la exacción del IRPF la residencia habitual, de tal manera que sólo será competente la correspondiente Administración foral si el contribuyente tuvo en 1998, 1999 y 2000 la residencia habitual en su territorio conforme las reglas sucesivas del artículo 36 y, a la inversa, la competencia corresponderá a la Administración estatal si tuvo su residencia habitual en territorio común<sup>9</sup>.

Al respecto, en los fundamentos jurídicos de la STS 22 de abril de 2010, se dice lo siguiente:

*“...en aras de la claridad expositiva, conviene comenzar señalando que del análisis y valoración conjunta de los datos que aparecen en el expe-*

<sup>9</sup> También es útil, aunque es difícil extraer de ellas criterios generales, la Resolución 6/2009, de 3 de abril de la JA (Expediente 6/2008), que no fue recurrida.

*diente administrativo y recoge detalladamente la Resolución recurrida, se obtiene la misma conclusión que la alcanzada por la Junta Arbitral del Concierto Económico, a saber, la de que los ejercicios 1998, 1999 y 2000 -únicos en los que se centra el conflicto- la vivienda habitual de don PERSONA FÍSICA estaba situada en Bilbao, por lo que, no pudiéndose determinar el número de días de dichos períodos en los que el recurrente permaneció en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio Común, en virtud de la regla 1.ª del art. 36.Uno de la Ley 12/1981 del Concierto Económico, debe presumirse a efectos del Concierto Económico que el Sr. PERSONA FÍSICA residió en los períodos controvertidos en el País Vasco.*

*En particular, nuestra decisión se funda, esencialmente, en los siguientes datos:*

- a) *La esposa del Sr. PERSONA FÍSICA, doña PERSONA FÍSICA, presentó declaración conjunta del I.R.P.F. correspondiente al ejercicio 2000 declarando como domicilio tributario una vivienda sita en la calle DIRECCION000 de Bilbao, en la que, según figura en el expediente, reside también la hija de ambos; y el art. 69 del Código Civil establece una presunción de convivencia de los cónyuges.*
- b) *Conforme consta en la Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 18 de octubre de 2001, el portero de la citada finca situada en Bilbao afirmó que el ahora recurrente residía en la misma.*
- c) *En el mismo sentido, en el Informe de 22 de marzo de 2002 del Inspector Jefe de la U.R.I. de la Delegación Especial de la A.E.A.T. en el País Vasco se indica que personados los actuarios en la referida vivienda de Bilbao, el portero del inmueble manifiesta que la Sra. PERSONA FÍSICA «reside permanentemente» en dicho domicilio y que el Sr. PERSONA FÍSICA «reside habitualmente».*
- d) *Consta en Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 16 de*

junio de 2004 que el representante de una empresa que arrienda oficinas y presta servicios administrativos en la calle DIRECCIÓN 000 de Bilbao declara que el Sr. PERSONA FÍSICA comparte con otra persona despacho en dicho inmueble que figura como alquilado a PERSONA JURÍDICA, S.L. y que «suele ver entrar y salir [a ambos] con cierta habitualidad del inmueble, igual no diariamente, pero sí todas las semanas alguna vez».

- e) Las cuentas bancarias de las que es titular o está autorizado el Sr. PERSONA FÍSICA han sido en su mayoría (un total de diez) abiertas en sucursales situadas en Vizcaya.
- f) Según consta en el expediente, el Sr. PERSONA FÍSICA realiza actividades empresariales en varios territorios, siendo administrador y, en algún caso, presidente y apoderado, de varias sociedades domiciliadas unas en el Territorio Histórico de Vizcaya y otras en Madrid. En esta misma línea, debe subrayarse que, aunque según certificación del Ayuntamiento de Tazacorte de 21 de mayo de 2002 el Sr. PERSONA FÍSICA desarrolla la actividad de terrenos en ese municipio, en escrito de 2 de abril de 2002, doña PERSONA FÍSICA, esposa del recurrente, manifiesta que éste realiza actividades profesionales en Santander y Madrid.
- g) Existen varias facturas en la que consta como domicilio de don PERSONA FÍSICA hasta 1999 una vivienda situada en la calle DIRECCION000de Bilbao.
- h) El Sr. PERSONA FÍSICA no ha presentado declaración del I.R.P.F. en territorio común por los ejercicios 1997 a 2000. Y aunque en su declaración relativa al período impositivo 2001 presentada en la Administración de la A.E.A.T. en Santa Cruz de La Palma se declara como domicilio la calle DIRECCIÓN 000 en los Llanos de Ariadna, en dicha declaración únicamente se incluye como rendimiento una ganancia patrimo-

nial integrada en la parte general de la base imponible por un importe de algo más de 60.000 euros, sin identificar los elementos patrimoniales de los que procede tal ganancia, por lo que no se puede determinar en principio el lugar de obtención de la referida renta a los efectos previstos en el art. 59.1.2 de la Ley 40/1998.

Pese a tales datos, sin embargo, el recurrente mantiene que su residencia se sitúa en territorio común; y lo hace con fundamento en una serie de datos a los que esta Sala, como la Resolución aquí cuestionada, otorga escasa fuerza probatoria. Así:

- a) Frente al certificado de empadronamiento aportado -en el que figura una vivienda sita en la calle DIRECCIÓN 000, de Santa Cruz de la Palma-, en Diligencia extendida el 4 de febrero de 2002 por un agente tributario de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife consta que una persona residente dicho domicilio -la abuela materna de una hija fruto de una anterior relación del Sr. PERSONA FÍSICA - afirma que este último está empadronado en el mismo «nunca ha vivido en es[e] domicilio». La misma persona, según consta en otra Diligencia extendida el 24 de abril de 2002 por funcionarios de la AEAT en el referido domicilio afirma en relación con don PERSONA FÍSICA que «si bien se ven y hablan con frecuencia, no vive en e[s]e domicilio».
- b) Respecto del contrato privado de arrendamiento de una vivienda situada en la calle DIRECCIÓN 000 de Los Llanos de Ariadna, además de lo que dispone el art. 1227 del C.C. acerca de la eficacia frente a terceros de la fecha de los documentos privados, lo cierto es que aquel data del año 1994, mientras que el alta del Sr. PERSONA FÍSICA en el padrón municipal de la citada localidad es de 20 de marzo de 2002, esto es, de una fecha posterior al inicio del procedimiento inspector incoado por la Diputación Foral de Vizcaya. Además, resulta relevante, de un lado, que,

según figura en el expediente, la dueña de la vivienda supuestamente arrendada no declara en su autoliquidación del I.R.P.F. rendimientos del capital inmobiliario desde 1996 y los importes declarados por dicho concepto en otros años no alcanzan a los establecidos en el contrato aportado; y, de otro lado, que consta en Diligencia de la Dependencia de Inspección de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife de 2 de mayo de 2002 que dos vecinos del mismo rellano de la referida vivienda manifiestan no conocer al Sr. PERSONA FÍSICA.

- c) En cuanto al certificado de la Secretaria del Ayuntamiento de Los Llanos de Aridana de 13 de junio de 2002 en el que se declara que el Sr. PERSONA FÍSICA reside en dicho municipio según resulta de «un informe de la Policía Local» elaborado tras las «averiguaciones realizadas entre los vecinos de la zona», su fuerza disuasoria queda debilitada porque ni se incorpora al certificado tal informe, ni se concreta cuáles han sido las averiguaciones efectuadas.
- d) En relación con las dos actas notariales en las que un vecino de El Paso (Santa Cruz de Tenerife) y tres de Puerto Naos manifiestan que «conocen a D. PERSONA FÍSICA » desde el año 1997 y que éste «vive permanentemente en Puerto Naos (término municipal de Los Llanos de Aridane) desde entonces, si bien se ausenta con regularidad por cortos períodos de tiempo», aparte del escaso poder de convicción que debe atribuirse a una declaración no espontánea efectuada en idénticos términos por todos los comparecientes, procede recordar que, de conformidad con el art. 1218 del C.C., las declaraciones hechas en documentos público, no alcanzan a terceros, sino que se limitan a los otorgantes y sus causahabientes.
- e) Por las mismas razones, escasa fuerza de convicción tiene asimismo la declaración presentada el 2 de abril de 2002 ante la Dependencia de Inspección de la AEAT en el

País Vasco por doña PERSONA FÍSICA, quien manifestó que decidió contraer matrimonio con el Sr. PERSONA FÍSICA pese a ser consciente de la necesidad de que éste viviera «permanentemente en La Palma», al «tener éste una hija viviendo en la isla», y puso de manifiesto la «reiterada ausencia» en su domicilio de Bilbao del recurrente. Baste subrayar que se trata de la esposa del recurrente, que ambos tienen también una hija que reside con doña PERSONA FÍSICA en Bilbao y - una vez más- la presunción de convivencia de los cónyuges establecida en el art. 69 del Código Civil.

- f) Consta, además, en fin, los intentos infructuosos de notificación en los domicilios declarados de la propuesta de cambio de domicilio.

Los citados datos y otros de menor trascendencia (como la circunstancia de que en la certificación de inscripción del matrimonio de fecha 2 de julio de 1999 consta que el Sr. PERSONA FÍSICA tenía su domicilio en Bilbao), valorados en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica, nos deben llevar a la misma conclusión que la Resolución recurrida, esto es, a la de que la vivienda habitual de don PERSONA FÍSICA en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 se encontraba en la calle DIRECCIÓN 000 de Bilbao. Y no pudiéndose determinar, en relación con los períodos impositivos controvertidos, el número de días que el Sr. PERSONA FÍSICA permaneció en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio común, en virtud de la regla 1ª del art. 36.Uno de la Ley 12/1981 - según el cual, «salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual»-, debe presumirse que la residencia habitual del recurrente a efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico se encontraba en el País Vasco en los referidos períodos impositivos".

## 2. Retenciones a cuenta.

La redacción del artículo 7 del Concierto en la redacción dada por la Ley 12/2002 de 13 de mayo es del siguiente tenor:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

- a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

*En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador"*

(..).

Pues bien, según la STS de 25 de septiembre de 2013:

*"La previsión que el citado precepto establece fija un punto de conexión para la solución del conflicto, punto de conexión que es el "centro de trabajo a que está adscrito el trabajador.*

*Este centro de trabajo es, según los contratos de trabajo calle DIRECCIÓN 000 de Barcelona (08024) correspondiente a los trabajadores números 82 y 87 respectivamente.*

*Desde esta perspectiva parece evidente que la resolución de la Junta Arbitral no ha sido desvirtuada ni por el hecho de que PERSONA JURÍDICA, S.A.U. tenga centros de trabajo en San Sebastián en los que presten sus servicios los trabajadores pues es evidente que no pueden pertenecer a dos centros de trabajo distintos.*

*Pero incluso si se admite la coexistencia de dos centros de trabajo, la preferencia del de Barcelona para decidir la cuestión no puede ser puesta en duda. En primer lugar porque así consta en el contrato de trabajo, por lo que su eventual inexactitud se debió hacer constar mediante la rectificación pertinente del contrato de trabajo. En segundo lugar, la concurrencia de centro de trabajo en San Sebastián no puede prevalecer*

*sobre la designación hecha en el contrato de trabajo pues es reconocida que la prestación de trabajos no sólo se lleva a cabo en San Sebastián sino también en otros lugares. Es, precisamente, esta prestación de servicios en distintos lugares, lo que obliga a considerar el punto de conexión "centro de trabajo al que está adscrito el trabajador" previsto en el artículo séptimo apartado Uno párrafo a) del Convenio.*

*Por último, la irrelevancia del domicilio de los trabajadores es evidente pues lo decisivo no es el domicilio de estos, como hemos razonado, sino "el centro de trabajo" al que se encuentran adscritos".*

## **B) Impuesto sobre Sociedades**

### *1. Domicilio de personas jurídicas.*

Como ya hemos anticipado, esta es una de las materias sobre las que con más frecuencia se ha pronunciado la Junta Arbitral. Muchas de sus resoluciones han sido recurridas ante el Tribunal Supremo<sup>10</sup>, lo cual es lógico, dado que la situación fáctica es clave.

Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, "la determinación del domicilio fiscal del contribuyente no tiene per se sustantividad propia, sino que resulta relevante en función de una concreta relación jurídica tributaria que define, entre otras circunstancias, una determinada situación tributaria del obligado a soportar la carga tributaria; que, además, en el sistema tributario del Estado español, en el que conviven varios regímenes tributarios diferenciados, adquiere especial significación. Por tanto, la determinación del domicilio fiscal del contribuyente, en este caso de la referida entidad, define su situación tributaria en relación a los concretos tributos cuya carga soporta y determina el sometimiento a uno de los regímenes coexistentes.

La determinación del domicilio fiscal del contribuyente tiene, pues, carácter instrumental. Se de-

<sup>10</sup> Entre otras, SSTS de 4 y 8 de febrero y 16 de junio de 2010, de 23 de enero de 2013 y de 21 de febrero de 2014.

termina con carácter general y en abstracto, pero es indudable que su determinación va a tener proyección sustancial en las concretas cargas impositivas que le afectan.

El art. 43.4 de la Ley 12/2002, de 23 de Mayo, establece que: "A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: (...) b) las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se entenderá el lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado."

En la Sentencia el Tribunal Supremo recién mencionada podemos leer lo siguiente:

*"Lo propio, lo que debería ser, es que domicilio social y domicilio fiscal coincidieran, puesto que la ubicación del domicilio social resulta trascendente en muchos aspectos, en tanto que incide directamente en la esfera mercantil determinando, por ejemplo, el Registro Mercantil donde corresponde inscribir la sociedad, en el fuero jurisdiccional, relaciones tributarias o la normativa local o autonómica aplicable. En definitiva, el domicilio social de una empresa es el lugar en el que va a centrar su actividad, gestión o administración y que consta en los Estatutos Sociales inscritos en el Registro Mercantil. Pero cuando, existe discrepancia entre el domicilio formal y el lugar en el que realmente desarrolla su actividad, gestión y administración, la normativa fiscal le da preponderancia a esta situación fáctica a los efectos de fijar el domicilio fiscal, con la trascendencia que ello conlleva.*

(...)

Como en otras ocasiones hemos dejado constancia, a pesar de que legalmente se haga mención a las actividades de gestión administrativa

*o dirección de negocios, hay que entenderla dentro de su contexto, del que se deduce que la contraposición se establece entre dos vocablos y no entre dos conceptos. La expresión "centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios", es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurran en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de la que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica. El contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios... resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino se tienen en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial.*

También es de tener en cuenta que en principio el propio legislador identifica domicilio social con domicilio fiscal, aunque condicionado a la concurrencia de los referidos requisitos, pero de ignorarse estos habrá que estarse a dicho domicilio social en la conformación de la relación tributaria. Sin que deba despreciarse al efecto, principios tales como la libertad a la empresa o la libertad de establecimiento, que en definitiva otorga el ejercicio de una opción legítima respecto del que la persona jurídica desee desarrollar la gestión y dirección, sin perjuicio del obligado sometimiento a los requisitos legales establecidos en el ámbito fiscal que dan lugar a las consecuencias jurídicas y los efectos propios de la relación tributaria.

Sobre la actividad a la que se dedica la sociedad recurrente, aún cuando no se describe con detalle, de lo actuado se desprende que posee una instalaciones en Albacete dedicada a la producción de energía solar; instalación que tiene cedida en arrendamiento a PERSONA JURÍDICA 1es, la que ordena la producción y asume toda la gestión en la producción y venta de la

energía; limitándose la entidad PERSONA JURÍDICA 2 .SL., simple y llanamente a la actividad de recibir las facturas correspondientes, la gestión bancaria, crear los asientos contables y realizar las tareas anejas a la misma; PERSONA JURÍDICA 1 es su único cliente, y las relaciones tributarias se llevan a cabo en Vitoria. La actividad, como se dice, resulta en extremo simple, prácticamente la facturación a un solo cliente por el arrendamiento de unas instalaciones, desde luego no existen otros datos que indiquen otra cosa; ante ello, actividad que requiere para la gestión administrativa y dirección de una organización tan simple como la propia actividad que desarrolla, y ha quedado demostrado, y las partes intervinientes son contante, que en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad, sin que a ello empece que sea auxiliada por terceros ajenos a la misma, como el asesor fiscal, que residen en otra localidad, o que se valga de medios materiales y personales ajenos, y desde luego nada indica que lo que es la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social. Por el contrario, el hecho de la residencia del administrador y del asesor fiscal en Pamplona, cuando nada se nos dice de una organización paralela en dicha capital a efectos de la gestión de la administración o se justifica que sea en la misma en la que se necesariamente se adoptan las decisiones que condicionan la actividad, cuando la proximidad de las ciudades permite la presencia del administrador en Álava cuando fuere necesario, no desvirtúa la realidad constatada. En definitiva, estamos en presencia de una sociedad que establece su domicilio social en Álava, ciudad en la que se lleva a cabo las operaciones más importantes de su actividad, que vinculada a otras sociedades, dada la limitadísima actividad desarrollada, se vale de los medios materiales y personales de estas para dotarse de una organización adecuada a los efectos de la correcta gestión administrativa y de dirección de la misma en la misma ciudad en la que posee su domicilio social; frente a ello los datos que señala la Junta Arbitral determinante para fijar el domicilio fiscal en Pamplona, desconectada de la concreta actividad que

desarrolla y de las necesidades para la adecuada gestión administrativa y de dirección, resulta a todas luces insuficientes no sólo ya para negarle la condición de domicilio fiscal, sino también para concluir que es en Pamplona la ciudad en la que posee dicho domicilio fiscal. Si partimos de la relación existente entre domicilio social y domicilio fiscal, cuando no queda despejada la duda de que efectivamente no se centralice la gestión administrativa y la dirección de la actividad en Álava, y que en principio el fijar un domicilio fiscal depende del ejercicio de una opción legítima de la propia sociedad, y dado que por las propias razones recogidas en el acuerdo no es posible acudir al criterio residual del lugar en donde radique el mayor valor del inmovilizado en caso de duda, ante las insuficiencias en la justificación recogida en el propio acuerdo, procede estimar las demandas y acoger la pretensión actuada".

La propia conducta de la empresa, en ocasiones, será decisiva para considerar que el domicilio está en un sitio o en otro. En este sentido, resulta ilustrativa la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2014:

"El presente caso es singular, pues si bien la mayor parte de los indicios en que se apoya la recurrente parecen avalar su pretensión, no cabe desconocer que el domicilio social fue fijado desde su constitución en territorio común, aunque la escritura se otorgase en Bilbao, y que la recurrente actuó en consonancia siempre con el domicilio fiscal declarado en Burgos, pues el 22 de octubre de 2004 presentó en la Delegación de Hacienda de Burgos, modelo 036, de solicitud provisional de NIF, constando en ella como domicilio fiscal, ---- ( Burgos), y el 8 de noviembre de 2004 solicitud definitiva haciendo constar el mismo domicilio, manteniendo asimismo este domicilio el 3 de febrero de 2006 cuando la sociedad presentó en la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco declaración censal, comunicando el inicio de su actividad de promoción inmobiliaria desde el 7 de octubre de 2004, y que el municipio en el que se desarrollaba fundamentalmente su actividad económica se localizaba en ...(Burgos).

*En esta situación, forzosamente la propia conducta de la recurrente, con reiteración de actuaciones y declaraciones durante varios años ante la Hacienda Estatal, sin cuestionar el domicilio fiscal designado, obliga a confirmar la resolución impugnada, máxime cuando se admite que el local de Basauri tampoco es propiedad de la recurrente, sino de la sociedad ---, y no consta documento alguno que refleje la cesión a ----, desde la constitución de la sociedad, debiendo significarse, finalmente, el alta de la empresa en el Impuesto sobre Actividades Económicas, estableciendo su ubicación en la localidad de ---- (Burgos)“.*

## *2. Suministro de energía eléctrica en el caso de tarifa integral*

La cuestión relativa al suministro de la energía eléctrica se ha suscitado en varias ocasiones, y lo ha sido, por un lado, en relación con la tributación de la empresa suministradora por el Impuesto sobre Sociedades, y, por otro, en relación con la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha prestación de servicios. Más tarde nos ocuparemos de esta cuestión, ahora nos centraremos en la primera, al hilo de la controversia acerca de cuál es la normativa aplicable, -la foral o la común- y cual la administración competente -la foral o la común- para realizar actuaciones de comprobación e investigación respecto a la aludida entidad suministradora (PERSONA JURÍDICA 1 Distribución Eléctrica, SAU) correspondiente al Impuesto sobre Sociedades. Esa cuestión ha sido resuelta por la STS de 14 de noviembre de 2014. Lo primero que hay que hacer es exponer la normativa aplicable, cosa que lleva a cabo dicha sentencia en su fundamento jurídico sexto, donde expone las reglas aplicables del Concierto Económico, en la redacción dada por la ley 12/2002, de 23 de mayo.

Esas reglas son las siguientes:

*1ª) En su Sección 3ª con relación al Impuesto sobre Sociedades, el art. 14. Uno conceptúa este tributo como "concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País*

*Vasco", si bien el mismo precepto precisa que "No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio. Asimismo, será de aplicación la normativa autonómica a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco".*

*Por su parte, el art. 14. Dos señala que " se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere el apartado uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio".*

*Finalmente el punto tres precisa que "A los efectos de lo previsto en esta sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el art. 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios".*

*2ª) En cuanto a los puntos de conexión respecto del Impuesto sobre Sociedades para determinar en qué territorio se entiende realizada cada operación, el art. 16*

dispone: " Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1ª. Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

Esta regla tendrá las siguientes excepciones: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados...

2ª) Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma...

B) Prestaciones de servicios: Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúan desde dicho territorio...

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco... 2ª) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa"....

3ª) A su vez, el art. 19 sobre Inspección del Impuesto señala en su apartado uno "La ins-

pección del impuesto se realizara por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio".

4ª) En cuanto al cobro dispone que " los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 6 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales".

5ª) Finalmente, en relación con los grupos fiscales, el art. 20. Dos. 1 dispone que " los grupos fiscales, estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la

sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual.

A estos efectos, se consideraran excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a otra normativa.

En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo".

Y dicho eso hay que añadir que la primera cuestión que se plantea es el tratamiento del suministro de energía a la tarifa integral en los periodos examinados a efectos de la aplicación de los criterios de localización del volumen de operaciones. El debate gira en torno a si dicha prestación constituye una sola operación, que debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales o, por el contrario, concurren dos prestaciones diferenciadas, autónomas, y no subordinadas ninguna de ellas a la otra, la actividad de distribución y la venta de energía, a las que no se les puede dar un tratamiento jurídico o tributario unívoco.

Con respecto a ella, el Tribunal Supremo declara:

"OCTAVO

(..) no cabe desconocer que el día 28 de julio de 2003 PERSONA JURÍDICA 1 Distribución Eléctrica, S.A, presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, ante la Hacienda Foral de Bizkaia, en la que consideró para el cálculo del volumen de operaciones realizadas en cada territorio que el suministro de electricidad, incluso en el caso de tarifa integral, constituía una única entrega de bienes muebles que se localiza en el territorio en que se realiza el último proceso de transformación del bien.

No obstante, el día 23 de julio de 2008, ante las actuaciones de comprobación realizadas por la

Inspección del Estado, PERSONA JURÍDICA 1 Distribución modificó el criterio utilizado, pretendiendo que se aplicase un nuevo método de cálculo del porcentaje del volumen de operaciones en cada territorio, que consistía en dividir los ingresos por tarifa integral en dos componentes, por una parte los ingresos por venta de energía y por otra los ingresos por servicios de transporte, asignando los primeros al lugar de la puesta a disposición del adquirente y los segundos al territorio del domicilio fiscal de la entidad que realiza la distribución de la energía eléctrica.

Por otra parte, al promover el primer conflicto la Diputación Foral el 31 de octubre de 2003, en relación a la competencia de la Inspección del Estado del Impuesto sobre Sociedades de 2002, tampoco cuestionó el sistema inicial seguido por PERSONA JURÍDICA 1 Distribución Eléctrica para el cálculo de las operaciones realizadas en cada territorio en el suministro de energía eléctrica a tarifa integral, al basarse exclusivamente en la incorrección de computar en las operaciones realizadas en el Estado las realizadas en Navarra. Lo hizo sin embargo, cuando el 10 de marzo de 2010 requirió de inhibición al Estado en relación con las actuaciones de investigación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, lo que dio lugar al pronunciamiento de la Junta Arbitral que ahora se impugna.

NOVENO

Con independencia de lo anterior, hay que reconocer, como mantiene la Junta Arbitral, que la validez del método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a los distintos territorios, propuesto por PERSONA JURÍDICA 1 Distribución y la Diputación Foral de Bizkaia, que supone la división de la factura por tarifa integral en una parte correspondiente a la actividad de distribución y otra correspondiente a la venta de energía, ha de enjuiciarse sólo a la luz del Concierto Económico.

La cuestión principal consiste en determinar si en el caso controvertido se está en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, ante dos tipos de operaciones comerciales diferentes.

A los efectos que ahora interesa resulta conveniente recordar las especiales circunstancias en las que tiene lugar las operaciones que nos ocupan, especiales circunstancias que vienen de la mano del régimen jurídico aplicable al sector eléctrico, en particular al suministro eléctrico, y al régimen transitorio en el que tienen lugar las mismas, que con tanta exhaustividad han sido descritas por las partes intervinientes.

Con la Ley del Sector Eléctrico de 1997 se inicia el proceso de liberalización del sector eléctrico, siendo necesario al efecto la separación vertical de las actividades que conforman dicho sector, caracterizado por la convivencia de actividades potencialmente competitivas con otras que constituyen un monopolio natural, pretendiendo la nueva regulación y durante un período transitorio que culminaría en 2009 procurar la separación jurídica de las distintas actividades que configuraban el sector eléctrico, producción o generación, transporte, distribución y comercialización. Al efecto se distinguió entre actividades que se podían ejercer libremente y actividades reguladas, entre las que se encontraban la distribución y el suministro a clientes que compraban a tarifa.

En las primeras cabe identificar la presencia de una comercializadora que vende electricidad al consumidor al precio que libremente pacten, estamos en presencia de un contrato de suministro, contrato atípico en nuestro ordenamiento jurídico y cuyas características y contenido es puesto de manifiesto por la jurisprudencia como bien se refleja en la resolución de la Junta Arbitral; es un contrato de naturaleza privada, en el que las partes pactan libremente prestaciones periódicas mediante la compensación de un precio, siendo el precio de la electricidad el que libremente se pacte, es un precio no regulado.

Pero la relación jurídica que nos ocupa y que debe ser objeto de examen difiere sustantivamente de la anterior, presentando singularidades que son necesarias resaltar. Nos encontramos por un lado una relación contractual entre las distribuidoras, que actúan en régimen de monopolio, y los consumidores, por el cual aquellas se comprometen al suministro de energía eléctrica con

un nivel de calidad determinado a cambio de un precio, estos precios son fijados previamente mediante un procedimiento establecido normativamente para todo el territorio nacional por el Gobierno, limitándose las distribuidoras a recaudar dichos ingresos para ser sometidos a un procedimiento de liquidación por el que se reparte el importe total de lo recaudado por las distribuidoras entre las mismas conforme unos porcentajes previamente fijados a cada una de las actividades presentes en el suministro eléctrico. Mientras se procede a la liberalización del sector, durante el período transitorio, en principio al menos, en el suministro a clientes a tarifa integral resulta evidente el carácter de servicio público de prestación obligatoria, en el que cabe distinguir por una parte la relación, ya vista, entre las distribuidoras y los clientes y por otra la relación administrativa entre las distribuidoras y la Administración que determina acabadamente el contenido de la relación jurídica entre distribuidoras y sus clientes, en tanto en cuanto delimita normativamente el contenido de aquella relación contractual en sus elementos sustantivos; todo lo cual determina la naturaleza jurídica del contrato en el suministro de electricidad a los clientes de tarifa integral, en el que cabe distinguir un contrato que en parte es privado, suministro de energía a cambio de un precio regulado, y en parte administrativo en tanto que se establece una serie de condicionantes impuestos normativamente para hacer posible el suministro de calidad de electricidad a un precio regulado. Resulta incuestionable que el objeto de este contrato es el suministro de electricidad, que para las distribuidoras tiene carácter obligatorio, y que para los clientes representa un derecho a recibir el suministro de energía eléctrica cuando así lo soliciten.

No es procedente pretender trasladar al período transitorio la separación de actividades y la liberación del mercado y realizar el análisis jurídico de la relación jurídica antes descrita entre distribuidores y clientes de tarifa integral con base a dicha situación jurídica, que en principio no se alcanzaría hasta 2009. Lo cierto es que durante el período transitorio que nos ocupa, no hay separación de actividades entre distribución y comercialización entre personas jurídicas distintas, sin

que exista, pues, disgregación del contrato de suministro, y conforme al contrato de suministro, único entre distribuidora y cliente a tarifa integral, aquella venía obligada a suministrar energía eléctrica al cliente en un punto determinado y con las características técnicas de calidad establecidas reglamentariamente, a cambio del pago de la tarifa establecida, quedando integrado en este contrato el común de las actividades necesarias al efecto, en tanto que las mismas, entre las que cabe señalar el transporte y la distribución, ambas de claro carácter instrumental, vienen vinculadas inescindiblemente a un único contrato de suministro de energía prestado por un único sujeto.

Pues bien, no obstante la brillante exposición que realizan los recurrentes para defender su posición, atendiendo a la regulación del sector eléctrico, en la comercialización realizada por empresas distribuidoras en el periodo discutido, a efectos de la identificación del lugar de la realización de las operaciones, para aplicar los puntos de conexión del Concierto no cabe hablar ante la existencia de un único contrato, de una actividad mixta, mezcla de transporte, por la distribución de la energía eléctrica, y de entrega de un bien corporal, a fin de repartir los ingresos de la factura entre ambas actividades, asignando los mismos en función de las dos reglas que contempla el art.28 del Concierto, el domicilio fiscal para los servicios de distribución y el territorio del punto de consumo para la entrega de energía, toda vez que la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte, al englobar la energía que se consume, el acceso a la red y todos los costes del sistema, viniendo a actuar, por ello, los distribuidores como suministradores de energía a los consumidores a precios regulados, a diferencia del caso del consumidor a precio libremente pactado, en el que el suministro conlleva separadamente el servicio de red y la energía, implicando dos contratos diferentes, el de energía y el de acceso a las redes.

Incluso, en los periodos en los que no existe consumo de energía y el cliente tiene que pagar a la empresa suministradora en función de la po-

tencia instalada, esta contraprestación no responde al servicio de distribución de la energía, sino a la posibilidad de acceder a la misma.

Siendo todo ello, hay que entender que los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica por tarifa integral deben localizarse en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación, esto es, en el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente".

La segunda cuestión planteada versa sobre la consideración de las operaciones realizadas en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra, a efectos de determinar el cómputo de las realizadas en territorio de régimen común, a la hora de aplicar las reglas de atribución de competencias normativas y de inspección en el Impuesto sobre Sociedades en el Concierto Económico para los sujetos pasivos con un volumen de operaciones superior a los 6 millones de euros en el ejercicio anterior. Exactamente, la controversia gira en torno a si Navarra forma parte del territorio común a efectos del Concierto Económico. En este punto la Sentencia del Tribunal Supremo reitera su criterio (Cfr. SSTs de 17 de octubre de 2013), definiendo el sentido de la expresión "territorio de régimen común", afirmando que:

"El objeto de nuestra interpretación es el alcance de la expresión "territorio de régimen común" en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión de la Ley 25/03, de 15 de julio.

La primera nota que ha de resaltarse es que en dicho Convenio son dos las administraciones territoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado, cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra.

La segunda conclusión que de todo esto se deriva es la de la absoluta imposibilidad de consi-

derar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervinientes, pues si así fuera su ausencia en el Convenio crearía serias dudas sobre la validez del mismo, lo que claramente no desean ninguno de los litigantes.

La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado "territorio de régimen común" de la Administración del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de PERSONA JURÍDICA 1 a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre "territorio de régimen común" y "territorio foral" es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea "territorio de régimen común en el ordenamiento español" sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra.

Entender las cosas de otra manera es imposible sin la concurrencia de esa otra administración territorial que se invoca, lo que implicaría, como hemos dicho, replantear todo el sistema que se examina".

Lo cual le lleva a concluir:

"Mutatis mutandi, en las relaciones a los efectos del Concierto, entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, esta debe considerarse "territorio en régimen común".

Si a todo lo anterior añadimos el distinto ámbito territorial y las relaciones que regulan en el Convenio y en el Concierto, de suerte que como ya se ha indicado desde la perspectiva de aplicabilidad del Convenio a la concreta relación o conflicto a resolver, los Territorios Históricos del País Vasco es territorio en régimen común, y viceversa, desde la perspectiva de aplicabilidad del

Concierto, la Comunidad Foral de Navarra, es territorio de régimen común, no es posible salvar el vacío normativo o la contradicción entre normas, de entender que existen, aplicando las reglas generales para salvar las mismas, en tanto que el intento de aplicación del Concierto o Convenio aunque materialmente puedan coincidir, conceptualmente son distintos, aún cuando resulte evidente que ello puede dar lugar a la paradoja que las partes ponen en evidencia...".

Ahora nos encontramos con la interpretación del art. 14.1 del Concierto Económico, cuyo texto viene a coincidir con el art. 18.2 del Convenio Económico, debiendo estarse a lo que tenemos declarado, que sin desconocer el carácter foral que tienen los territorios históricos vascos y la Comunidad Foral de Navarra en nuestro Ordenamiento Jurídico resuelven la cuestión desde la perspectiva del Convenio o Concierto.

### C) Impuesto sobre el valor añadido.

#### 1. Devolución de saldos.

La devolución de saldos de IVA ha sido, -sigue siendo todavía, aunque en menor medida, puesto que aún quedan algunas aristas por pulir- motivo de conflicto, habiéndose pronunciado la Junta Arbitral (y también los tribunales en distintas ocasiones). Nos limitaremos a recoger una de las sentencias del Tribunal Supremo, fechada el 30 de marzo de 2011, que rechaza el traslado de saldos entre administraciones cuando el contribuyente cambia su domicilio fiscal, en estos términos:

"Trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de «exacción» prevista en el Concierto Económico, dado que dicha «exacción» 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 enrique-

*cimiento 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.*

*Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia «neta» resultante lo que determina el importe de «exacción» respecto al que sería competente cada Administración. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa.*

*En consecuencia, de lo expuesto podemos extraer dos conclusiones.*

*1ª) No compartir la interpretación de la Administración demandante respecto a la imposibilidad legal de la fragmentación del IVA en caso de cambio de domicilio del obligado tributario --persona jurídica-- dado que esta posibilidad se recoge expresamente para las personas físicas.*

*2ª) Una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta*

*ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio.*

*Por otra parte, la Administración demandante defiende la unicidad del IVA por entender que así se desprende del marco legal del Impuesto, en el que se regula la exacción tributaria de una manera uniforme y sin ninguna referencia a posibles fragmentaciones. Pues bien, tal criterio no contradice el que se sostiene en la resolución recurrida, pues estamos ante un impuesto en el que el reparto competencial ha sido diseñado por el Concierto Económico. Es decir, la Ley 12/2002 que aprueba el Concierto Económico no regula los aspectos sustantivos de los tributos concertados, sino que regula el ámbito competencial desde una doble perspectiva: en qué Administración recae la competencia para regular los tributos (tributos de normativa común y de normativa autonómica) y en qué Administración recae la competencia para la gestión tributaria.*

*Por tanto, no vale basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico. O dicho de otra forma, el cumplimiento del marco legal del IVA está condicionado, en lo referente a las Administraciones tributarias, a lo que sobre su competencia disponga el Concierto Económico. Piénsese, si no, en lo que el Concierto dice respecto a las personas físicas que cambian de domicilio y que con la Ley del IVA no cabría tal posibilidad.*

*Si el Concierto Económico hubiera querido regular competencialmente el tema según el criterio de la Administración recurrente, lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una Administración no competente y los efectos sobre su traslado a la otra Administración --se entiende que entre las Administraciones forales y de Territorio Común-- se ha realizado de forma expresa tal como resulta de lo preceptuado en el art. 12 del Concierto.*

*Nótese que la distribución de las competencias para la inspección del IVA que se recogen en el*

*apartado seis del artículo 29 del Concierto Económico, no prevén la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar créditos fiscales generados cuando era competente otra Administración, lo que determina su admisión de plano con la consiguiente indefensión que de ello puede derivarse al no tener la Administración anteriormente competente interés económico directo en entrar en dicha comprobación.*

*En definitiva, debe prevalecer el criterio del acuerdo recurrido de la Junta Arbitral en relación con la competencia administrativa en los supuestos en que el punto de conexión es el domicilio fiscal de una sociedad, debiéndose aplicar a las personas jurídicas en el caso recogido en el artículo 27.Uno.Tercera el mismo criterio que el expresamente regulado en el artículo 43.Siete para las personas físicas que cambian de domicilio fiscal.*

*En virtud de lo expuesto, incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente del IVA, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó. Debe ser, pues, la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo pendiente del IVA en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Guipúzcoa. La entidad mercantil puede formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, claro es, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada es conforme a Derecho. Es verdad que la opción acogida por nosotros no se ajusta, literalmente, a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, pero esto no es más que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir."*

## *2. Entrega de vehículos a concesionarios.*

Sin duda el asunto más conocido de los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo con respecto a resoluciones dictadas por la Junta Arbitral del Concierto ha sido el denominado caso ROVER . Como se sabe, la cuestión de fondo consiste en determinar el territorio común o foral en

el que deben tributar en el IVA, de acuerdo con el Concierto Económico, las entregas de vehículos efectuadas por dicha empresa en favor de cada uno de los concesionarios de su red, distribuidos por todo el territorio español. No existió discrepancia entre las Administraciones implicadas en los siguientes puntos básicos: a) que el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en Madrid; b) que la entidad tuvo un volumen de facturación superior a los 500 millones de pesetas hasta 2001 y superior a los 6 millones de euros a partir del 1 de Enero de 2002; y c) que el procedimiento de comercialización de los vehículos de turismo de la marca XXX era el siguiente: 1.- XXX España adquiría los vehículos a la fábrica de XXX Group Limited, situada en el Reino Unido. Las importaciones hasta el 31 de Diciembre de 1992, o las adquisiciones intracomunitarias de bienes, desde el 1 de Enero de 1993 en adelante, eran realizadas por Rover España; 2.- Los vehículos eran transportados por vía marítima desde el Reino Unido hasta el Puerto de Pasajes (Guipúzcoa), donde eran descargados y situados temporalmente por la empresa PERSONA JURÍDICA 3, S.A., integrada en el Grupo ZZZ, en virtud del contrato suscrito el 5 de Octubre de 1990; 3.- Desde Pasajes los vehículos eran transportados por ZZZ Express, S.A., a las instalaciones de PERSONA JURÍDICA 4, S.A., situadas en Araya (Álava), que se encargaba del almacenamiento y preparación (desparafinado, inspección y limpieza) para su posterior envío a la red de concesionarios, todo ello también en virtud del referido contrato suscrito con el Grupo ZZZ; 4.- XXX España factura hasta el 31 de octubre de 1995 a PERSONA JURÍDICA 5, S.A., y ésta atiende a los pedidos realizados por los concesionarios, siendo luego Rover quien factura y pone a disposición de la red de los concesionarios los vehículos y 5.- Por último Rover daba instrucciones a PERSONA JURÍDICA 4 para el envío de los vehículos a la red de concesionarios desde Araya, por medio de ZZZ Express, S.A. Además el personal de XXX España tenía libre acceso a las instalaciones contratadas para el ejercicio de las actividades de supervisión y control.

En cambio, si existía discrepancia sobre la duración del almacenamiento en Araya hasta que los

vehículos eran transportados a los concesionarios, y sobre la incidencia que tenía que en ocasiones fueran los concesionarios quienes solicitaran por vía informática directa a la fábrica los vehículos y no XXX España.

La Junta Arbitral entendió que, ante el acuerdo de XXX España con la entidad PERSONA JURÍDICA 4, S.A., de situar los vehículos en las instalaciones de Araya (Álava) para el almacenamiento y preparación antes de su envío a los concesionarios, todas las entregas debían considerarse realizadas en territorio foral, por ser Álava el lugar de inicio del transporte de los vehículos.

No comparte ese criterio el Tribunal Supremo, pues señala – en su sentencia de 13 de abril de 2013- que tratándose de entregas de bienes muebles, el artículo 28-Uno A.1 de la Ley del Concuerdo de 2002 fija una regla general en virtud de la cual se entienden realizadas las entregas en un territorio cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho territorio, y que, por tanto, sólo cuando la entrega se realice desde el territorio vasco es posible entender que se realizan en territorio foral, especificando, a continuación, que si los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte, lo que resulta válido tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros”, añade acto seguido en sus fundamentos jurídicos octavo y noveno lo siguiente:

(..)

“OCTAVO.-

*Esto sentado, la primera cuestión que ha de resolverse es la de si puede considerarse que la entrega de los vehículos por parte de XXX España, S.A. se realizaba desde Álava por la simple circunstancia de encontrarse almacenados los mismos en Araya, cuando se ordena el transporte a los concesionarios, en virtud del contrato cele-*

*brado entre XXX España y PERSONA JURÍDICA 4 o, por el contrario, si para determinar el territorio donde operaba el sujeto pasivo hay que tener en cuenta el lugar donde se realizaban las operaciones de compra y venta y todas las gestiones comerciales.*

*Pues bien, a juicio de la Sala, dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a XXX España, S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de XXX España, S.A., propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio. Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que XXX España, S.A., carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País vasco.*

*Así en el escrito que Rover remite con fecha 20 de Octubre de 1994 a la Oficina Nacional de la Inspección la entidad manifiesta que “todas las expediciones comerciales, operaciones de compra y venta, decisiones empresariales, facturación, contratación etc, se realizan en las oficinas de San Fernando de Henares, Madrid, donde se encuentra la sede social de la Compañía”.*

*También, el testigo D. Cándido, antiguo Director Financiero de XXX España, S.A. hasta Septiembre de 1995, y vinculado con los concesionarios de XXX España, S.A desde la financiera del BBVA*

hasta el año 2000, confirmó este modo de operar.

Frente a lo anterior, no cabe alegar que los vehículos, cuando la sociedad ordenaba la entrega, se encontraban en las instalaciones de PERSONA JURÍDICA 4, S.A., sita en Araya, en virtud del contrato firmado el 5 de octubre de 1990 con esta empresa, para que se encargara del almacenamiento y preparación de los mismos hasta su envío a la red de concesionarios, ya que este dato no puede resultar relevante a efectos de la exacción, al no referirse el precepto al lugar donde se hallen en el momento de la entrega, sino al lugar desde el que se realiza la puesta a disposición, tratándose los trabajos de almacenaje de servicios subcontratados que no pueden alterar el lugar de realización de las operaciones gravadas.

Por otra parte, en contra de lo que se mantiene, la campa de Araya, tenía como única finalidad el almacenamiento de un stock de vehículos y las operaciones allí realizadas en ningún caso suponían una transformación de los mismos, debiendo destacarse que según el contrato suscrito entre XXX España S.A. y las entidades integradas en el Grupo ZZZ en fecha 5 octubre 1990 "XXX España S.A. comunicará oportunamente a PERSONA JURÍDICA 4 y a ZZZ Express sus necesidades de despacho, limpieza, envío y plazo máximo de entrega de los vehículos a los concesionarios. El plazo máximo para todas estas operaciones será de cuatro días laborables incluyendo en dicho cómputo el mismo día de la comunicación". Por lo tanto, los 44 días a los que alude la contestación a la demanda pueden deberse a diversos factores, pero lo pactado era un plazo muy inferior.

En definitiva, las instalaciones de Araya eran un simple punto logístico dentro del transporte único entre el lugar de fabricación en Inglaterra y las instalaciones de los concesionarios. El control del proceso de XXX España S.A. al que hace referencia la resolución recurrida, el artículo 7,2, del contrato antes referido, y el que aquella sociedad conociera el destino y ubicación de los vehículos, no puede alterar la conclusión adoptada, pues

como hemos señalado el destino de Araya era una parada temporal de unas mercancías cuyo destino final venía predeterminado desde el Reino Unido, implicando un mero tránsito, aunque en él se hubieran realizado cuantiosas inversiones, hasta las instalaciones del adquirente.

NOVENO.-

La Diputación Foral de Álava, sin embargo, se acoge exclusivamente a la regla especial que dispone que "cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse a expedición o el transporte", regla que es la que considera aplicable también la Junta Arbitral, y que le permite concluir que en un volumen muy importante, pero cuya cuantificación no puede realizar por carecer de datos, las entregas de los vehículos a PERSONA JURÍDICA 5y/o a los concesionarios se realizaban desde Araya (Álava), lugar en el cual se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte, resultando indiferente que XXX España S.A., contase o no con medios personales y materiales propios en dicho territorio histórico o bien que hubiera subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios, al ser claro que es dicha sociedad quien tenía el poder de disposición de los vehículos y quien tenía el poder de supervisión y decisión sobre la localización de los mismos.

No podemos compartir la interpretación que realiza la Junta Arbitral respecto al punto de conexión que considera aplicable.

Como, al principio, señalábamos, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA, para determinar cuándo una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

Con arreglo al art. 68 Uno las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español cuando los bienes se ponen a

disposición del adquirente en dicho territorio. La expedición o transporte a que hace referencia ese precepto es aquel que implica la salida o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, la regla general es aplicable también cuando los bienes son objeto de un transporte que discurre, todo él, en el territorio de aplicación del impuesto.

Si, tratándose de bienes muebles corporales, éstos deben ser objeto de expedición o transporte fuera del ámbito territorial del Impuesto, para su puesta a disposición del adquirente, la entrega se entiende realizada en España cuando la expedición o transporte se inicia en el territorio de aplicación del Impuesto.

Pues bien, habiendo incorporado estos mismos principios al Concierto, y como mantiene la Administración del Estado el inciso especial ha de interpretarse en el sentido de que se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entenderán realizadas en territorio del País Vasco "cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente", por lo que sólo puede jugar para entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.

Otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las campas que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo.

En definitiva, no procede efectuar una interpretación literal como la que propugna la Junta Arbitral, sino una interpretación lógica y sistemática como la que interesa la Administración recurrente del punto de conexión.

En caso contrario, nos encontraríamos que, por la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días, la tributación por razón del Valor Añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías, se podría atribuir íntegra-

mente al País Vasco; sin que la fabricación de dichas mercancías se haya producido en País Vasco, sin que tampoco se haya producido transformación de las mismas en el País Vasco, y sin que la labor de comercialización de esas mercancías haya tenido lugar en dicho territorio".

### 3. Operaciones de suministro de energía eléctrica en el caso de tarifa integral.

En varios asuntos se ha suscitado (con repercusión en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA) la cuestión relativa a si constituye una sola operación, que debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales o, por el contrario, estamos ante actividades independientes, la de distribución, prestación de servicios, frente a la venta de energía, entrega de bienes, en los clientes de tarifa integral; e incluso si aún tratándose de una sola operación cuál de las actividades desarrolladas, la de distribución o la de comercialización, es principal respecto de la otra. Cuatro son las sentencias del Tribunal Supremo que se ocupan de esta cuestión (SSTS de 13, 14 (2) y 17 de noviembre de 2014). Pues bien, en el IVA el problema se concreta en determinar a cuál de las dos Administraciones enfrentadas (AEAT o Diputación Foral de Bizkaia) pertenece la competencia para la inspección del IVA conforme al Concierto Económico, puesto que el artº 29 sobre "Gestión e Inspección del Impuesto" establece como criterio que en el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales. El conflicto gira en torno a si procede la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la distribución y otra correspondiente a la venta de la energía eléctrica.

La Junta Arbitral sostuvo el criterio de que es artificial, tratándose de la tarifa integral, desglosar la entrega de energía de su transporte por la red de distribución, y que es la entrega la que reviste carácter predominante desde el punto de vista del cliente, por lo que se trataba de una única

operación, que debe calificarse como entrega de bienes muebles. A esta conclusión llega ante el parecer mayoritario de la doctrina civilista sobre el carácter unitario del contrato de suministro eléctrico.

El Tribunal Supremo refrenda ese criterio. Nos fijamos en su Sentencia de 13 de noviembre de 2014, de la que recogemos varios fundamentos de derecho:

“SEXTO

(..)hay que tener en cuenta que la ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con el País Vasco, preveía en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, el art. 26, conceptualizado este tributo como concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado; el art. 27, sobre "Exacción del Impuesto", regula esta materia, y en lo que ahora interesa prevé que cuando el sujeto pasivo opere en territorio común o vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establece en el art. 28; y establecía que los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros, tributarán en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco; entendiéndose como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad; operando el sujeto pasivo en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con el art. 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios; y en cuando a la "Gestión e Inspección del Impuesto", el art. 29 establece que la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territo-

rio común o vasco, se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco la comprobación e investigación se realizará por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, pero en el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones, de acuerdo, con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado.

Establece el art. 28 que "A los efectos de este Concierto Económico, se entenderá realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: A) Entregas de bienes: 1º : Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados

2º) Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

B) Prestaciones de servicios: 1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúan desde dicho territorio.

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco... 2º) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa".

(...)

#### OCTAVO

Por lo que respecta a la primera cuestión, no cabe desconocer que resultaba pacífico entre las partes que respecto de los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica de los clientes de tarifa integral, su localización se hacía en función del territorio en el que se realiza el último proceso de transformación de la energía eléctrica que se produce en el lugar donde está localizado el punto de suministro, ya que es ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente, artº 28. Uno. A).1º,a). Sin embargo, como ya se ha indicado, a raíz de la intervención de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia y consentimiento de PERSONA JURÍDICA 1 Distribución se propone que se aplicase un nuevo método de cálculo del porcentaje del volumen de operaciones en cada territorio, que consistía en dividir los ingresos por tarifa integral en dos componentes, por una parte los ingresos por venta de energía y por otra los ingresos por servicios de transporte, asignando los primeros al lugar de la puesta a disposición del adquirente y los segundos al territorio del domicilio fiscal de la entidad que realiza la distribución de la energía eléctrica”.

Y dicho esto, el Tribunal Supremo rechaza el criterio de la división de la factura por tarifa integral en una parte correspondiente a la actividad de distribución y otra correspondiente a la venta de energía, considerando que en el caso controvertido se está en presencia de una operación unitaria, lo cual realiza en estos términos, en el fundamento noveno de dicha Sentencia:

*“atendiendo a la regulación del sector eléctrico, en la comercialización realizada por empresas distribuidoras en el periodo discutido, a efectos de la identificación del lugar de la realización de las operaciones, para aplicar los puntos de conexión del Concierto no cabe hablar ante la existencia de un único contrato, de una actividad mixta, mezcla de transporte, por la distribución de la energía eléctrica, y de entrega de un bien corporal, a fin de repartir los ingresos de la factura*

*entre ambas actividades, asignando los mismos en función de las dos reglas que contempla el art.28 del Concierto, el domicilio fiscal para los servicios de distribución y el territorio del punto de consumo para la entrega de energía, toda vez que la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte, al englobar la energía que se consume, el acceso a la red y todos los costes del sistema, viniendo a actuar, por ello, los distribuidores como suministradores de energía a los consumidores a precios regulados, a diferencia del caso del consumidor a precio libremente pactado, en el que el suministro conlleva separadamente el servicio de red y la energía, implicando dos contratos diferentes, el de energía y el de acceso a las redes.*

*Incluso, en los periodos en los que no existe consumo de energía y el cliente tiene que pagar a la empresa suministradora en función de la potencia instalada, esta contraprestación no responde al servicio de distribución de la energía, sino a la posibilidad de acceder a la misma.*

*Siendo todo ello, hay que entender que los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica por tarifa integral deben localizarse en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación, esto es, en el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente”.*

#### **D. Impuestos Especiales.**

También ha habido pronunciamientos del Tribunal Supremo relativos a los Impuestos especiales, concretamente, sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos. En ese sentido, recordemos que el apartado dos del artículo 33 del Concierto Económico, relativo a la normativa aplicable y exacción de los impuestos especiales del Concierto Económico establece:

*“Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando su devengo se produzca en el País Vasco.*

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa".

Pues bien, en la STS de 12 de mayo de 2011, se dice:

"CUARTO.-

*La cuestión básica que plantea la recurrente es la de la imposibilidad de conocer la cuantía de biocarburante contenido en la mezcla de producto objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos y, en consecuencia, la imposibilidad de localizar el territorio, común o foral, del que el producto sale para su puesta a consumo. Dado que es esta circunstancia, la salida del biocarburante de los establecimientos en que se encuentre con destino a su consumo, como regla general, es la que determina el devengo del impuesto y, reconocido por ambas Administraciones en conflicto que se trata de una circunstancia indeterminable, es obvio que nos encontramos ante una situación en la que el contribuyente no dispone de una regla expresa de actuación.*

*Ello implica la necesidad de fijar un punto de conexión específico, porque el que existe en la regularización de Impuestos Especiales es exclusivamente formal, sin contenido material alguno. La fijación de ese punto de conexión no es atribución de la Junta Arbitral del Concierto Económico sino de la Comisión Mixta.*

QUINTO.-

*No ofrece dudas que conforme a la Ley reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en*

*el artículo 32.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el punto de conexión es el devengo, cuando de Impuestos Especiales se trata.*

*Por su parte, y dada la remisión contenida en el artículo 33.2 a la legislación estatal, las normas que rigen dicho impuesto, tanto en los aspectos sustantivos como formales, son las establecidas en cada momento por el Estado.*

*De otro lado, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 53/2002 contempla un mecanismo para la aplicación de la exención regulada en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, exención que es la aquí controvertida.*

*La disposición mencionada establece: "Cuando dichos acuerdos de exención se refieran a biocarburantes que se mezclan con carburantes convencionales, directamente o previa transformación, la aplicación de la exención comprenderá todos aquellos que hayan sido objeto de la certificación prevista en el artículo 105.5.b) del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio."*

SEXTO.-

*Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas, la de la inexistencia de punto de conexión que regule la Administración competente para hacer frente al coste recaudatorio que se deriva de la exención prevista en el artículo 51.3 a) de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, es clara la necesidad de su rechazo.*

*En primer término, hay que dejar sentada la competencia de la Junta Arbitral para resolver el Conflicto, pues es evidente que el fondo de la discusión radica en fijar el punto de conexión que ha de servir de criterio para determinar la Administración competente para hacer frente a la exención. Es claro que el artículo 66.1 a) de la Ley del Concierto atribuye a la Junta Arbitral la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados.*

*En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto es*

claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de Impuestos Especiales.

Finalmente, es indudable que no puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Se opone a ello diversas consideraciones. La primera, que esos "otros" puntos de conexión no pueden ser creados fuera del Convenio, porque ello desnaturalizaría éste y excedería de las facultades de la Junta que se circunscribe a la "aplicación" de los puntos de conexión y no a su "creación". La segunda, que los puntos de conexión específicos a que alude la Diputación Foral, además de estar previstos de modo taxativo en la Ley del Concierto, contemplan situaciones al menos relativamente autónomas con el hecho imponible básico, lo que no puede predicarse del conflicto planteado, en el que la exención controvertida está íntimamente ligada al hecho imponible. Por último, no se ve dificultad específica en extender ese punto de conexión a todo lo que delimita el "hecho imponible" y todas las situaciones fácticas que tienen en él su origen, en este caso la exención discutida.

SÉPTIMO.-

Es claro que la dificultad propuesta por la recurrente, en el sentido de que es imposible física y técnicamente delimitar la parte que origina la devolución controvertida, parece desvirtuar la argumentación precedente.

Y decimos parece porque la dificultad se centra en el "quantum" no en el "que", lo que demuestra que el criterio adoptado, en lo sustancial, es correcto. Sin embargo, esta validez cualitativa tiene mucho más valor del que inicialmente pudiera pensarse.

Efectivamente, y pese a las dificultades puramente físicas y técnicas, la Comisión de Concierto ha llegado a un acuerdo para la fijación del "quantum" controvertido lo que acredita que la dificultad técnica esgrimida no era insuperable. Además, una vez alcanzado un mecanismo de fijación del "quantum" no se ve razón que im-

pidan aplicar dicho criterio a los ejercicios aquí cuestionados y combatidos, pese a que la decisión es de 30 de julio de 2007.

OCTAVO.-

La recurrente, en realidad, lo que plantea es la necesidad de un "ajuste" en el Concierto por la vía de un Conflicto. Es evidente que esa cuestión no puede ser resuelta en el marco en que ha sido formulada".

### **E. Gestión y procedimiento: cambio de domicilio de las personas jurídicas**

En relación con lo dispuesto en el artículo 43.8 del Concierto Económico en la redacción dada por la Ley 12/2002, de 13 de mayo, se han producido dos pronunciamientos jurisprudenciales del mayor interés, fechados el 18 y el 22 de mayo de 2013. El artículo 43.8 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone que: "Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio de- vengán inactivas o cesen en su actividad".

Este artículo, por consiguiente, establece la presunción de que cuando una persona jurídica cambie su domicilio fiscal y en el año anterior o siguiente haya devenido inactiva o haya cesado en su actividad, este cambio no tendrá consecuencias fiscales a efectos del Concierto Económico.

En la STS de 18 de mayo de 2013 se pretende saber si es o no aplicable la presunción establecida en dicho artículo a una determinada sociedad como consecuencia de su disolución, con cesión global de activo y pasivo a otra sociedad que es el socio único.

El fundamento jurídico primero de dicha Sentencia se dedica a centrar el tema, cosa que hace en estos términos:

"El precepto distingue entre "devenir inactiva" y "cesar en la actividad. Bajo el concepto de devenir inactiva se ha de comprender una pura si-

tuación de hecho, es decir, una mera cesación en la actividad pero sin traducciones jurídicas. Cesar en la actividad, por el contrario, implica no una situación de hecho, cuanto una voluntad de cese que se expresa, entre otros medios, mediante los oportunos acuerdos de disolución y liquidación establecidos conforme a la normativa que regula la vida de las sociedades.

Por otra parte y tal como se desprende claramente del tenor literal del precepto, el cese en la actividad a que se refiere el artículo 43.8 de la Ley 12/2002 se debe entender referido a la persona jurídica y no a los bienes y derechos que integran su activo. Tras la disolución por cesión global del activo y del pasivo al único accionista, la entidad adquirida pierde su personalidad jurídica y por tanto cesa en la actividad como persona independiente.

El artículo 43.8 de la Ley del Concierto Económico responde a una clara voluntad por parte del Legislador de evitar cambios "aparentes" de domicilio fiscal con una finalidad elusoria.

Es decir, se establece como freno a posibles cambios de domicilio fiscal que sin responder a una verdadera causa económica real y efectiva se acometiesen con el propósito exclusivo de lograr una menor tributación amparada por la diversidad normativa existente entre la normas tributarias estatales y las forales, diversidad normativa que ampara y regula el propio Concierto dentro de los límites de su artículo 3. Dicho propósito antielusivo del precepto estudiado se desprende de su propio tenor literal. Así, la puesta en marcha de la presunción que establece dicho artículo se condiciona por la constatación fáctica de dos hechos objetivos:

- 1.- Que la persona jurídica pase a situación de inactividad o cese en su actividad. Con la delimitación de este supuesto de hecho el legislador condiciona la puesta en marcha de la presunción a la constatación de un indicio más que evidente de que el cambio de domicilio ha sido realizado con fines ajenos a una causa económica real y efectiva. No obstante, debemos recordar

que dicha presunción no es "iuris et de iure" sino "iuris tantum" y, por lo tanto, permite al contribuyente acreditar lo contrario.

- 2.- Que no haya transcurrido más de un año entre el momento en el que el cambio de domicilio fiscal se comunicó y el momento en que la entidad devino inactiva o cesó en su actividad como consecuencia de su disolución, liquidación y transmisión global de su activo y pasivo a la entidad adquirente. Con la introducción de dicho elemento temporal el legislador lo que pretende es dotar a la presunción de cierta seguridad jurídica, condicionando su aplicación a un espacio temporal limitado.

Definida la finalidad del precepto, debemos examinar los efectos que derivan de su aplicación.

Pues bien, de una simple lectura del artículo 43.8 de la Ley 12/2002 se desprende que, constatadas las circunstancias fácticas que configuran la presunción legal, el efecto que se producirá será considerar no producido el cambio de domicilio fiscal realizado por la sociedad inactiva. Es decir, dicho cambio de domicilio fiscal será inexistente y, por lo tanto, sí es inexistente dicho cambio de domicilio no habrá producido efecto alguno.

En consecuencia, si por aplicación del artículo 43.8 de Ley de Concierto el cambio de domicilio fiscal no se ha producido, no podrá derivarse ninguno de los efectos que la Ley de Concierto prescribe para los cambios de domicilio. En este punto debemos recordar que el domicilio fiscal, en relación con las personas jurídicas, es uno de los puntos de conexión previstos por la Ley del Concierto para determinar, entre otros aspectos: si un contribuyente debe someterse a la normativa estatal sobre el Impuesto de Sociedades o si está sujeto a la normativa foral ( art. 14 Ley del Concierto); para determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades (artículo 15 de la Ley de Concierto); para delimitar las competencias Inspecciones de la Hacienda Estatal y Foral sobre el Impuesto de Sociedades ( artículo 19 de la Ley

de Concierto). De esta manera, un cambio de domicilio fiscal, a los efectos del Concierto, llevará consigo, en la mayoría de los casos, una alteración de las competencias administrativas.

Quando juega la presunción establecida en el artículo 43.8 de la Ley de Concierto, el cambio de domicilio llevado a cabo por el contribuyente se entiende "no producido". Es inexistente. Con lo cual, del mismo no se desprenderá efecto alguno y, en particular, no se derivará el efecto de alterar ninguna competencia administrativa. De esta manera, como consecuencia ineludible de lo anteriormente expuesto, la Administración tributaria que era competente hasta el momento en que se produjo el cambio de domicilio, podrá entender, por efecto directo del artículo 43.8 y siempre que se acredite el supuesto de hecho que condiciona la aplicación de la presunción legal, que no se ha producido tal cambio de domicilio y continuar, por ello, siendo competente. Es decir, el artículo 43.8 de la Ley 12/2003, de 23 de mayo, establece un criterio de atribución de competencias entre las Administraciones afectadas por el Concierto basado en la presunción legal de no entender producido un cambio de domicilio cuando concurren las circunstancias descritas en el supuesto de hecho del artículo 43.8"

En el fundamento segundo el Tribunal Supremo encara y resuelve la controversia en el sentido de que el artículo 43.8 de la Ley 12/2002 es aplicable a los supuestos de cesión global de activo y pasivo al socio único con disolución y liquidación de una entidad y con extinción de su personalidad jurídica, con estos argumentos:

*"Las sociedades limitadas --como es el caso de PERSONA JURÍDICA6 S.L.-- son entidades a las que el Derecho atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia y, en consecuencia, capacidad para actuar como sujetos de derecho, esto es, capacidad para adquirir y poseer bienes de todas clases, para contraer obligaciones y ejercitar acciones, una vez que son debidamente constituidas e inscritas en el Registro Mercantil.*

*Las personas jurídicas pierden su condición de tales y se extinguen, entre otras causas, por la di-*

*solución y consiguiente liquidación patrimonial de la entidad que les dio origen. Por tanto, con la disolución de la sociedad se extingue la personalidad.*

*Igual conclusión se alcanza --extinción de la personalidad jurídica--, como dice el Abogado del Estado recurrente, en los casos de cesión global del activo y pasivo al socio único con disolución y liquidación de la entidad. Al considerarse la cesión global del activo y pasivo de una sociedad como una auténtica liquidación de la sociedad, no puede entenderse como una operación de fusión, que habría determinado la sucesión universal pretendida por los demandados. En efecto, la cesión global de activos y pasivos de una sociedad que se extingue a favor de su socio único supone una auténtica liquidación de la sociedad. Al considerarse la cesión una operación de liquidación no puede entenderse como una fusión de las sociedades implicadas conforme a los requisitos y formalidades previstos en la legislación mercantil, que es lo que habría determinado, en su caso, la sucesión universal de derechos y obligaciones, que es la tesis que sostienen los demandados.*

*La cesión global de activos y pasivos es una figura respecto de la que la doctrina registral ha determinado los requisitos necesarios para su eficacia, (DGRN Resolución 22-6-88, DGRN 21-11-89). Su regulación aparecía en los artículos 117 de la Ley de 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, así como en el artículo 246 del Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio). En concreto, el artículo 117.4 de la Ley de 2/1995, establecía que "la eficacia de la cesión quedará supeditada a la inscripción de la escritura pública de extinción de la sociedad". Y en el artículo 246 del Reglamento del Registro Mercantil, que aparece bajo la rúbrica: "Cesión global de activo y pasivo", se regulan algunas particularidades de este modo de extinción de una sociedad. Este artículo está incluido en la sección 2ª del Capítulo VIII del Título II del citado texto, titulado precisamente "De la liquidación de sociedades y del cierre de la hoja registral". La entidad PERSONA JURÍDICA6 S.L., tal y como se refleja en la escritura*

pública de 16 de julio de 2002, se disolvió, liquidó y realizó la cesión global de sus activos y pasivos a la entidad PERSONA JURÍDICA 7 S.A., lo que supuso la extinción de su personalidad jurídica y el cierre en el Registro Mercantil de la hoja correspondiente a la entidad.

No diríamos lo mismo si la cesión global del activo y pasivo a favor del socio único, se hubiera llevado a cabo después de la Ley 3/2009 (BOE de 4 de abril), de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, pues en ese caso la cesión podría ser asimilable a una fusión impropia a la que resultaría de aplicación el régimen fiscal especial de fusiones, bajo el entendimiento de que este tipo de operación dejaría de enmarcarse en el ámbito propio de las liquidaciones, tal como reza la Exposición de Motivos de la Ley 3/2009. Lo anterior no presupone que la cesión global de activo y pasivo no pueda ser un vehículo apto para la reestructuración o reorganización de actividades empresariales que no implique la realización de plusvalías latentes.

Si el artículo 43.8 de la Ley del Concierto exige para su aplicación que la entidad haya devenido inactiva o haya cesado en su actividad, no cabe duda que, en el caso que nos ocupa, después de la cesión global del activo y del pasivo por PERSONA JURÍDICA 6 S.L a su socio único VIZCAÍNA DE EDIFICACIONES y su disolución y ulterior liquidación PERSONA JURÍDICA 6 S.L dejó de existir y se extinguió y, consecuentemente, devino inactiva puesto que dejó de desarrollar como persona jurídica independiente la actividad que constituía su objeto. Dejó de ser una entidad con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, lo cual supone que cesó en el ejercicio de su actividad tal y como requiere el artículo 43.8 de la Ley 12/2002. Con independencia de que la sociedad beneficiaria o adquirente continúe desarrollando la misma actividad de la sociedad transmitente, es indudable que ésta se extingue y que por tanto, como ente con personalidad jurídica propia, cesa en su actividad. Ninguna norma establece una suerte de subrogación en la personalidad de la transmitente, siendo distintos sujetos la extinguida y la beneficiada.

Por tanto, aunque los activos y pasivos de PERSONA JURÍDICA 6 S.L. continúen funcionando en la sociedad PERSONA JURÍDICA 7 S.A., PERSONA JURÍDICA 6 S.L. desaparece como persona jurídica cesando en su actividad a los efectos del artículo 43.8 del Concierto Económico.

Quien tiene que continuar en la actividad, para que no se aplique la presunción del artículo 43.8 de la Ley 12/2002, es la entidad transmitente.

La norma no alude a operaciones de reestructuración empresarial, sino a inactividad o cese en las operaciones mercantiles.

Por eso, no podemos compartir el criterio de la Junta Arbitral del Concierto Económico expresado en la resolución objeto de recurso de entender que "la empresa no ha estado inactiva ni ha cesado en su actividad en el año anterior o posterior al cambio de domicilio". La Junta Arbitral cree que el artículo 43.8 de la Ley 12/2002 se refiere al supuesto de que sea la actividad misma de la entidad la que termine y no a aquéllos otros en los que la actividad continúe bajo otra titularidad. La Sala considera, en cambio, como acabamos de decir, que es la sociedad cedente que cambió de domicilio fiscal la que tiene que continuar para que no se aplique la presunción del artículo 43.8. El cese en la actividad a que se refiere el precepto citado debe entenderse referido a la persona jurídica, no a la actividad empresarial desarrollada

No debe olvidarse que, como se expuso en los Antecedentes de Hecho, antes de que transcurriese el año del cambio de domicilio fiscal a Bilbao, PERSONA JURÍDICA 6 S.L., mediante escritura de fecha 16 de julio de 2002, se disuelve y liquida, con cesión global del activo y pasivo a PERSONA JURÍDICA 7 S.A. La escritura de disolución fue inscrita en el Registro Mercantil de Cantabria el 21 de agosto de 2002 y en el Registro Mercantil de Vizcaya el 20 de septiembre de 2002. En fecha 30 de septiembre de 2002 PERSONA JURÍDICA 6 S.L. presentó en la AEAT de Bizkaia el modelo 037 declarando la baja de la sociedad, consignando como fecha de cese efectivo de actividades el 30 de junio de 2002. En la declaración de IVA co-

*rrispondiente al segundo trimestre, presentada en la AEAT, aparecía marcada la casilla "sin efectividad". Las instrucciones del modelo 300 de IVA especifican que se marque la casilla "sin actividad" cuando "no se hayan devengado ni soportado cuotas durante el periodo a que se refiera la presente declaración". Es decir, que durante dicho periodo no se ha devengado ni soportado IVA por ninguna operación. Si se hubiese soportado IVA por alguna operación, aunque el mismo no fuese aún deducible por incumplir alguno de los requisitos de los artículos 93 y siguientes de la Ley 37/92 del IVA, no se podría haber marcado la casilla "sin actividad". La consignación de la referida casilla por parte del obligado supone una prueba de que no soportó ni repercutió cuota alguna durante dicho período.*

*Ciertamente que el artículo 43.8 de la Ley 12/2002 contiene una presunción iuris tantum, de manera que cabe prueba en contrario sobre continuación de la actividad por la sociedad que cambió de domicilio fiscal. La presunción se desvirtúa acreditando que la sociedad se mantuvo activa desde la fecha del cambio de domicilio fiscal, durante al menos un año, y teniendo la dirección de dicha actividad en Vizcaya.*

*Por todo lo expuesto, resulta acreditado que la mercantil PERSONA JURÍDICA 6 S.L., en el plazo del año siguiente al cambio de domicilio fiscal de Cantabria (Avda. DOMICILIO 0001 de Castro Urdiales) a Vizcaya (Calle DOMICILIO 0002 de Bilbao), cesó en su actividad. Pero tal prueba no ha sido al menos presentada con la entidad y consistencia adecuadas y, en todo caso, la resolución de la Junta Arbitral objeto de recurso no la ha puesto de relieve".*

Continuando la senda trazada por la Sentencia de 18 de mayo de 2013, otra Sentencia del Tribunal Supremo, está de fecha de 22 de mayo de 2013, se vuelve a pronunciar sobre un asunto en el resulta clave el artículo 43.8 del Concierto Económico.

Los hechos son los siguientes: Con fecha 30 de mayo de 2000 se constituyó, mediante escritura pública otorgada en Santander, la sociedad PER-

SONA JURÍDICA 7, S.L, fijando su domicilio social en Santander. El administrador único de la entidad, designado en el acto constitutivo, era D. PERSONA FÍSICA 3, con domicilio en Muskiz (Bizkaia). Por escritura de fecha 22 de noviembre de 2004, otorgada en Bilbao, la sociedad PERSONA JURÍDICA 8, S.A., domiciliada en Muskiz (Bizkaia), adquirió la totalidad de las participaciones sociales de PERSONA JURÍDICA 7, S.L. Por otra escritura otorgada igualmente en Bilbao, el 22 de noviembre de 2004, la sociedad PERSONA JURÍDICA 7, S.L. trasladó su domicilio social a Muskiz (Bizkaia), al mismo domicilio de la entidad que ese mismo día había adquirido la totalidad de sus participaciones sociales. PERSONA JURÍDICA 7, S.L. comunicó el 30 de diciembre de 2004 a la AEAT en Cantabria, mediante Impreso Modelo 036, el traslado de su domicilio fiscal a Bizkaia con efectos desde el 13 de diciembre de 2004. Esta comunicación fue devuelta por la AEAT de Cantabria por considerar que no correspondía su tramitación a aquella Delegación, y se reenvió a la AEAT de Bizkaia el 21 de enero de 2005. El 22 de febrero de 2005 la entidad comunicó a la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el Impreso Modelo 036, el cambio de domicilio con efectos desde el 13 de diciembre de 2004. Por escritura con fecha 29 de diciembre de 2004, otorgada en Bilbao, PERSONA JURÍDICA 8, S.A., socio único de PERSONA JURÍDICA 7, S.L., absorbió a esta última. Esta escritura de fusión por absorción fue presentada ante el Registro Mercantil de Vizcaya el 30 de diciembre de 2004, y fue inscrita el día 20 de enero de 2005. La sociedad PERSONA JURÍDICA 7, S.L. presentó como últimas declaraciones tributarias ante la AEAT las correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de 2003 y al IVA de los tres primeros trimestres de 2004.

Lo que tuvo que resolverse por el Tribunal Supremo, y antes por la Junta Arbitral del Concierto Económico, es si el cambio de domicilio de la entidad PERSONA JURÍDICA 7, S.L. desde Santander a Muskiz (Bizkaia) ha de tenerse por existente o contrariamente, por inexistente, a efectos tributarios en la solicitud generadora de las actuaciones. Pues bien, siguiendo la doctrina fijada por la STS de 18 de mayo de 2013, fecha de 22 de mayo de 2013 señala:

*"lo esencial, a efectos de interpretar el concepto de "cese de actividad de las personas jurídicas" a que se refiere el artículo 43.8 de la Ley del Concierto Económico 12/2002 de 23 de mayo es la subsistencia de las personas jurídicas, pues si estas se extinguen no es posible la continuidad de la actividad que desempeñaban, y esto es lo que sucedió a la entidad "PERSONA JURÍDICA 7, S.L." cuando fue absorbida por "PERSONA JURÍDICA 8, S.A."; pues, en nuestra opinión, la actividad está indisolublemente unida al sujeto que la efectúe, y, de este modo, la misma actividad, pero llevada a cabo bajo la titularidad de otro sujeto, es una actividad distinta de la anterior".*

### III. PALABRAS FINALES.

Desde su puesta en marcha, a la Junta Arbitral del Concierto ha llegado un amplio conjunto de asuntos de la más variada naturaleza que afectan a diferentes impuestos. No en todos los casos, sin embargo, se han llegado a fijar criterios de orden sustancial, puesto que por cuestiones formales (vgr. extemporaneidad, allanamiento, etc.) no ha habido un pronunciamiento sobre el fondo del asunto planteado (vgr. en relación con el Impuesto sobre sucesiones y donaciones y con el Impuesto sobre renta de no residentes, etc.). Lo habitual, a estas alturas, es que los asuntos lleguen ya directamente a la Junta Arbitral; hubo un tiempo, sin embargo, en que los asuntos llegaban tras un recorrido previo judicial. Poco a poco se ha ido clarificando el ámbito competencial de la Junta Arbitral, y, por ello, la excepción es que los tribunales (esencialmente, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco), se vean obligados a abstenerse de conocer sobre algunos de los asuntos que se les plantean, o anulen liquidaciones, precisamente, por haberse omitido plantear el correspondiente conflicto ante la Junta Arbitral<sup>11</sup>.

En las líneas precedentes hemos glosado los pronunciamientos judiciales que nos han parecido más interesantes recaídos sobre resoluciones

acordadas por la Junta Arbitral. Igualmente interesantes resultan otros criterios de la ésta que han adquirido firmeza, dado que no han sido recurridos, pero cuya exposición no tiene cabida en este trabajo, pero que no queremos dejar de mencionar, como la Resolución 18/2011, de 26 de julio (Expediente 9/2008), Resolución 15/2012, de 29 de diciembre (Expediente 23/2010), Resolución 13/2013, de 28 de junio (Expediente 29/2010) y la Resolución 17/2013, de 9 de septiembre (Expediente 21/2010).

<sup>11</sup> Cfr. entre otras, SSTSJ del País Vasco, de 8 y 10 de octubre, de 10 de septiembre, de 17 y 15 de julio, y de 9 de mayo de 2014.



## SECCIÓN 3 DE LA LEY 12/2002, DE 23 DE MAYO, POR LA QUE SE APRUEBA EL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

### 3. ATALA

#### ARBITRAJE BATZORDEA

##### 65. artikulua.- Kideak

**Bat.** Arbitraje Batzordeak hiru kide izango ditu. Haien izendapena Ogasun eta Herri Administrazio Ministroak eta Ogasun eta Finantza sailburuak formalizatuko dute.

**Bi.** Kide horiek sei urterako izendatuko dira.

**Hiru.** Karguren bat hutsik geratzen denean, izendapenerako prozedura bera erabiliko da hura betetzeko.

Kargua utzi duen kideari agintaldia amaitzeko geratzen zaion denborarako izendatuko da haren ordezkari kide berria.

**Lau.** Arbitraje Batzordeko kideak itzal handiko adituak izan behar dira, tributuen edo ogasunaren arloan lanbidez arituta hamabost urtean, gutxienez.

##### 66. artikulua.- Eginkizunak

**Bat.** Arbitraje Batzordeak eginkizun hauek izango ditu:

- a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo hauen eta beste autonomia erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren auziak ebaztea, bai tribututitunduen lotura-puntuen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbaiteko zatia dagokion zehazteko, Sozietateen gaineko Zerga edota Balio Erantsiaren gaineko Zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean.

### SECCIÓN 3

#### JUNTA ARBITRAL

##### Artículo 65 Composición

**Uno.** La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda y Finanzas.

**Dos.** Los árbitros serán nombrados para un período de seis años.

**Tres.** En caso de producirse una vacante, será cubierta siguiendo el mismo procedimiento de nombramiento.

El nuevo miembro será nombrado por el período de mandato que restaba al que sustituye.

**Cuatro.** Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.

##### Artículo 66 Funciones

**Uno.** La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

- b) Banako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesatuen artean sor litezkeen auziak erabakitzea.
- c) Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea.

**Bi.** Eskumenak direla-eta gatazkaren bat sortzen denean, ukitutako administrazioek interesatuei jakinaraziko diete; horrenbestez preskripzio-epaia eten egingo da eta hortik aurrera administrazio horiek ez dute inongo jarduketarik egingo.

Gatazkak ebazteko prozedura arau bidez ezarriko da. Prozedura horretan interesatuei entzun egingo zaie.

**Hiru.** Eskumenak direla-eta gatazkaren bat sortzen denean, harik eta hura ebatzi arte, gatazka horren xede diren zergadunak zergapetzen zituen Administrazioak bere eskumenaren mende atxikiko ditu zergadunok; nolana ere, Arbitraje Batzordeak erabakitakoa ikusita, tributuen arloko zuzenketak eta konpentsazioak egin ahal izango dira, tributuen arloko foru berria betearazi behar den egunera arteko atzeraeraginekin.

#### 67. artikulua.- Arbitraje Batzordearen erabakiak

Arbitraje Batzordeak Zuzenbidearen arabera ebatziko ditu espediente bakoitzak agerian jartzen dituen auzi guztiak, exekuzio formulak barne direla, berdin da auzi horiek gatazkako alderdiek edo interesatuek aurkeztutakoak izan edo ez; eta ebazpenetan ekonomia, arintasun eta eraginkortasun printzipioen arabera jardungo du.

Arbitraje Batzorde horrek hartutako erabakiei, betetze-indarrekoak badira ere, administrazio-azuzgaietako errekursoa baino ezin izango zaie aurkeztu Auzitegi Goreneko arlo horretako salan.

- b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concerto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

**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.

#### Artículo 67 Acuerdos de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución.

Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

**Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.**

### TEXTO

Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario de acuerdo con el sistema tradicional de Concierto Económico, en el marco de la disposición adicional primera de la Constitución Española, que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, y del artículo 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que fue aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, utiliza el concepto del «punto de conexión» para determinar cuándo la exacción de un tributo corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco y cuándo al Estado.

En general, la aplicación de los puntos de conexión no plantea dudas, pero en supuestos excepcionales pueden surgir discrepancias interpretativas que provoquen conflictos, no sólo entre la Administración General del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, sino también entre estas últimas y una comunidad autónoma. Con el objeto de resolver tales conflictos y discrepancias, el capítulo III, sección 3.ª del Concierto Económico prevé la existencia de una Junta Arbitral cuyas funciones son las siguientes:

- a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como

consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

El apartado dos del artículo 66 del Concierto Económico dispone que «Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados». Esta remisión constituye el motivo de este real decreto que consta de un artículo único, una disposición final y el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El reglamento que constituye el objeto de este real decreto ha sido acordado por ambas Administraciones en la Comisión Mixta del Concierto de 30 de julio de 2007. Las modificaciones del reglamento que puedan ser necesarias en el futuro se realizarán también por acuerdo entre las dos Administraciones implicadas.

El artículo único del real decreto aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Reglamento de la Junta Arbitral aparece incorporado al real decreto y se estructura en un capítulo preliminar y cuatro capítulos.

El capítulo preliminar, integrado únicamente por el artículo 1, se limita a fijar el objeto del reglamento, que es el desarrollo de las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

El capítulo I, integrado por los artículos 2 y 3, aborda la naturaleza y competencias de la Junta Arbitral de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III, sección 3.ª, del Concierto Económico.

Los aspectos relativos a la organización de la Junta Arbitral los regula el Reglamento en su capítulo II, que engloba los artículos 4, 5, 6 y 7. Así, la Junta queda integrada por tres árbitros, uno de los cuales desempeña las funciones de Presidente y los otros dos las de Vocales.

Con respecto al funcionamiento de la Junta Arbitral, el capítulo III, integrado por el artículo 8,

contiene una remisión general a lo dispuesto por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. No obstante, se debe destacar al menos una importante diferencia respecto al régimen de los órganos colegiados previsto en la Ley 30/1992: dado que la Junta sólo se compone de tres personas, para la válida constitución de la misma se requiere la presencia de todos sus miembros.

Finalmente, el capítulo IV, integrado por los artículos 9 a 19, establece las normas reguladoras del procedimiento en lo referido a la iniciación, tramitación, resolución, notificación y ejecución de las resoluciones, así como a su impugnación. En general, dichas normas procedimentales se inspiran en las disposiciones reguladoras del procedimiento administrativo común.

En definitiva, este real decreto constituye el marco adecuado para la resolución de los conflictos y discrepancias que surjan como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico y de la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el mismo.

Este real decreto desarrolla los artículos 65, 66 y 67 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, con la aprobación previa de la Ministra de Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 28 de diciembre de 2007,

DISPONGO:

**Artículo único. Aprobación del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.**

Se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el capítulo III, sección 3.ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuyo texto se incluye a continuación.

Cualquier modificación de este reglamento deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación.

**Disposición final única. Entrada en vigor.**

El presente real decreto entrará en vigor el día si-

guiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid, el 28 de diciembre de 2007.

JUAN CARLOS R.

El Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda,

PEDRO SOLBES MIRA

**EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOAREKIKO EKONOMIA ITUNEAN AURREIKUSITAKO ARBITRAJE BATZORDEAREN ARAUDIA**

ATARIKO KAPITULUA

**Araudiaren xedea**

**1. artikulua. Araudiaren xedea.**

Honako araudi honek xedetzat du maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. Atalean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen funtzionamendu, antolaketa eta prozedurako arauak garatzea.

I. KAPITULUA

**Arbitraje Batzordearen izaera eta eskumenak**

**2. artikulua. Arbitraje Batzordearen izaera.**

Arbitraje Batzordea ondorengo artikuluan aipatzen diren gatazkak eta desadostasunak eztabaiatzeko eta ebazteko kide anitzeko organo gisa egituratzen da.

**3. artikulua. Arbitraje Batzordearen eskumenak.**

Hona hemen Arbitraje Batzordearen eskumenak:

- a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo haien eta beste autonomiaerkidegoetako administrazioen artean sortzen diren arazoak ebaztea, bai tributu itunduen lotura-puntuen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbaterako zatia dagokion zehazteko, Sozietateen gaineko Zerga edota Balio Erantsiaren gaineko Zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean
- b) Banako tributu-harremanetako arazo zehatzetan Ekonomia Ituna interpretatzeko eta aplikatzeko orduan Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren artean sor litezkeen arazoak ebaztea.

Bereziki, Ekonomia Itunean bildutako lotura-puntuen aplikazioari buruzko kontsultek eraginda, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen aldetik akordioezagatik ebazteke geratzen diren eztabai-

**REGLAMENTO DE LA JUNTA ARBITRAL PREVISTA EN EL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

CAPÍTULO PRELIMINAR

**Objeto del Reglamento**

**Artículo 1. Objeto del Reglamento.**

El presente Reglamento tiene por objeto el 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.

CAPÍTULO I

**Naturaleza y competencias de la Junta Arbitral**

**Artículo 2. Naturaleza de la Junta Arbitral.**

La Junta Arbitral se configura como un órgano colegiado de deliberación y resolución de los conflictos y discrepancias a que se refiere el artículo siguiente.

**Artículo 3. Competencias de la Junta Arbitral.**

Es competencia de la Junta Arbitral:

- a) La resolución de los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concerto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En particular, resolver las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concerto Económico y cuya resolución compete primariamente a la

dak ebaztea, baldin eta eztabaida horiek ebaztea nagusiki batzorde horri badagokio.

- c) Zergadunen helbidea dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea.

## II. KAPITULUA

### Arbitraje Batzordearen antolaketa

#### 4. artikulua. Arbitraje Batzordearen osaera.

Arbitraje Batzordea hiru arbitrok osatuko dute; haietako batek batzordeburu lanak egingo ditu; beste biek, berriz, batzordekide lanak.

#### 5. artikulua<sup>1</sup>. Arbitroen izendapena, kargu-uztea eta ordainketa.

1. Arbitroen izendapena (besteak beste, baldintza hau bete beharko dute: itzal handiko adituak izan behar dira, tributuen edo ogasunaren arloan lanbidez aritutakoak hamabost urtean, gutxienez) Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak erabakiko du. Batzorde hori, hain zuzen ere, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren III. Kapituluako 1. atalean aipatzen da.

Arbitroen izendapena Euskal Herriko Agintaritzaren Aldizkarian eta Estatuko Aldizkari Ofizialean argitaratu beharko da; izendapena formalizatzea Ogasun eta Herri Administrazio ministroari, eta Ogasun eta *Finantza* sailburuari egokituko zaie.

2. Arbitro horiek sei urterako izendatuko dira, baina berritu egin daitezke iraupen bera duten ondoko aldietarako.

Karguren bat hutsik geratzen denean, izendapenerako prozedura bera erabiliko da hura betetzeko. Kargua utzi duen arbitroari agintaldia amaitzeko geratzen zaion denborarako izendatuko da haren ordezkari berria.

Sei urteko epea betez gero, eta administrazioen artean akordiorik lortu ezean, kide berriak izendatuko edo jarrita aurretik daudenak berritzeko, gehienez, urte betez luzatuko da agintaldia.

<sup>1</sup> Abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Arudia aldatzen duen maiatzaren 9ko 335/2014 Errege Dekretuak aldatuta.

Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.

- c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

## CAPÍTULO II

### Organización de la Junta Arbitral

#### Artículo 4. Composición de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral está compuesta por tres árbitros, uno de los cuales desempeñará las funciones de Presidente y los otros dos las de Vocales.

#### Artículo 5<sup>1</sup>. Nombramiento, cese y retribución de los árbitros.

1. El nombramiento de los árbitros, en quienes deberá concurrir la condición de experto de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística, será acordado por la Comisión Mixta del Concierto Económico a que se refiere la sección 1.ª del capítulo III del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El nombramiento de los árbitros deberá ser publicado en el "Boletín Oficial del País Vasco" y en el "Boletín Oficial del Estado" y su formalización corresponderá al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda y Finanzas.

2. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años, sin perjuicio de su posible renovación por períodos sucesivos de igual duración.

En caso de producirse una vacante, será cubierta por el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo árbitro será nombrado por el periodo de mandato que restaba al que sustituye.

*Si se cumpliera el plazo de seis años sin que se hubiera alcanzado un acuerdo entre ambas Administraciones para el nombramiento de nuevos árbitros o la renovación de los existentes, su mandato se entenderá prorrogado, como máximo, por un año.*

<sup>1</sup> Modificado por Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo, por el que se modifica el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

3. Arbitroek beren eskariz eta legez ezarritako arazoiengatik utziko dute kargua.

Arbitroen kargu-uztea Estatuko Aldizkari Ofizialean eta Euskal Herriko Agintaritzaren Aldizkarian argitaratuko da.

4. Arbitroei eskatutako betekizun berekin eta prozedura beraren bidez, ordezko arbitro batzuk izendatuko dira. Titularrak kanpoan edo gaixorik daudenean baino ez dute jardungo, bai eta arbitroren batengan legez aurreikusitako abstentzio-kausa bat gertatzen denean eta, oro har, kausa justifikaturen bat gertatzen denean ere.

5. Arbitroen ordainketak Ogasun eta Herri Administrazio ministroaren, eta Ogasun eta *Finantza* sailburuaren arteko akordioz finkatuko dira.

## 6. artikulua. Arbitroen eskumenak.

1. Hona hemen arbitroen eskumenak:

- a) Bilkuretako eztabaidetan parte hartzea.
- b) Txandaz egokitzen zaienean, ebazpeneko proposamenak prestatzea.
- c) Botoa emateko eskubideaz baliatzea, beren boto partikularra ematea eta botoaren noranzkoa eta arrazoiak azaltzea.
- d) Galde-eskeak egitea.
- e) Esleitzen zaizkien eginkizunak betetzeko beharrezkoak diren argibideak eskuratzea.
- f) Beren izaerari dagokien edo araudi honen III. kapituluari bildutako prozedurako arauetan aurreikusitakotik ondorioztatzen den beste zernahi eginkizun.

2. Aurreko paragrafoan zehaztutakoez gain, Arbitraje Batzordeko buruaren eskumen dira kide anitzeko organoetako buruei dagozkienak, eta bereziki:

- a) Organoaren ordezkari izatea.
- b) Ohiko bilkuretarako eta bilkura bereziatarako deia egitea eta gai-zerrenda zehaztea; horretarako, kontuan izango ditu gainerako kideek behar besteko denboraz aurkeztutako eskaerak, baldin aurkeztu badituzte.

3. Los árbitros cesarán en su cargo a petición propia y por las causas legalmente establecidas.

El cese de los árbitros se publicará en el "Boletín Oficial del Estado" y en el "Boletín Oficial del País Vasco".

4. Con iguales requisitos exigidos a los árbitros y por el mismo procedimiento se nombrarán árbitros suplentes. Éstos sólo podrán actuar en los supuestos de ausencia o enfermedad, así como cuando concurra en algún árbitro una causa de abstención de las legalmente previstas y, en general, cuando concurra alguna causa justificada.

5. Las retribuciones de los árbitros serán fijadas por acuerdo entre el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda y Finanzas.

## Artículo 6. Competencias de los árbitros.

1. Son competencias de los árbitros:

- a) Participar en los debates de las sesiones.
- b) Elaborar las propuestas de resolución cuando por turno les correspondan.
- c) Ejercer su derecho al voto y formular su voto particular, así como expresar el sentido de su voto y los motivos que lo justifiquen.
- d) Formular ruegos y preguntas.
- e) Obtener la información precisa para cumplir las funciones asignadas.
- f) Cuantas otras funciones sean inherentes a su condición o se desprendan de lo previsto en las normas de procedimiento contenidas en el Capítulo III del presente Reglamento.

2. Son competencias del Presidente de la Junta Arbitral, además de las especificadas en el apartado anterior las propias de los Presidentes de los órganos colegiados, y en particular:

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

- c) Bilkuren buru izatea, eztabaidak moderatzea eta, kausa justifikaturik izanez gero, bilkurak bertan behera uztea.
- d) Espedientearen izapidetzearekin eta instrukzioarekin lotutako jarduerak egitea.
- e) Arbitraje Batzordearen aktak eta ebazpenen ziurtapenak ikus-onestea.

#### 7. artikulua<sup>2</sup>. Arbitraje Batzordearen idazkaria.

1. Arbitraje Batzordeak idazkari bat izango du; idazkaria ez da batzordekide izango, eta baldintza hau bete beharko du: Estatuko Administrazioaren edo Euskal Autonomia Erkidegoko edo foru-aldundien administrazioaren zerbitzura dau den langile izatea.

2. Arbitraje Batzordeko idazkaria, txandaka eta hiru urteko aldietarako, Ogasun eta Herri Administrazio ministroak, eta Ogasun eta Finantza sailburuak izendatuko dute.

3. Arbitraje Batzordeko idazkariak bere kabuz edo hura izendatu duenaren erabakiz utziko du kargua.

4. Arbitraje Batzordeko idazkariari dagokio:

- a) Bileretara joatea, hitzarekin baina botorik gabe.
- b) Arbitraje Batzordearen bilkuretarako deialdia egitea, batzordeburuaren aginduz, bai eta batzordekideen zitazioak ere.
- c) Arbitraje Batzordeko kideek organoarekin duten komunikazio-egintza oro jasotzea: jakinarazpenak, datu-eskabideak, zuzenketak edo ezagutu behar duen beste edozein idatzi.
- d) Gaiak bideratzeko prestatzea eta bilkuretako aktak batzordeburuaren onespenerekin idaztea.
- e) Hartutako ebazpenen ziurtapenak ematea.
- f) Araudi honetan ezarritakotik ondorioztatzen diren guztiak.

- c) Presidir las sesiones, moderar el desarrollo de los debates y suspenderlos por causas justificadas.
- d) Realizar las actuaciones relacionadas con la tramitación e instrucción del expediente.
- e) Visar las actas y certificaciones de las resoluciones de la Junta Arbitral.

#### Artículo 7<sup>2</sup>. El Secretario de la Junta Arbitral.

1. La Junta Arbitral tendrá un Secretario, que no podrá ser miembro de ella, en el que deberá concurrir la condición de persona al servicio de la Administración del Estado o de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco o de las Diputaciones Forales.

2. El Secretario de la Junta Arbitral será designado, rotativamente y por períodos de tres años, por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y por el Consejero de Hacienda y Finanzas.

3. El Secretario de la Junta Arbitral cesará en su cargo a petición propia o por decisión de quien le haya designado.

4. Corresponde al Secretario de la Junta Arbitral:

- a) Asistir a las reuniones con voz pero sin voto.
- b) Efectuar la convocatoria de las sesiones de la Junta Arbitral por orden de su Presidente, así como las citaciones a los Vocales.
- c) Recibir los actos de comunicación de los miembros de la Junta Arbitral y, por tanto, las notificaciones, peticiones de datos, rectificaciones o cualquiera otra clase de escritos de los que deba tener conocimiento.
- d) Preparar el despacho de los asuntos y redactar con el visto bueno del Presidente las actas de las sesiones.
- e) Expedir certificaciones de las resoluciones adoptadas.
- f) Cuantas se desprendan de lo establecido en este Reglamento.

<sup>2</sup> Ibíd., or. 1.

<sup>2</sup> Ibíd., p. 1.

III. KAPITULUA

**Arbitraje Batzordearen funtzionamendua**

**8. artikulua. Arbitraje Batzordearen funtzionamenduko araubidea.**

Arbitraje Batzordearen deialdiei, eraketari, bilkurei, ebazpen-hartzeari, funtzionamenduko araubideari eta prozedurari dagokienez, Herri Administrazioen Araubide Juridikoari eta Administrazio Prozedura Erkideari buruzko azaroaren 26ko 30/1992 Legeari jarraituko zaio, araudi honen ondorio izan daitezkeen berezitasunei kalterik egin gabe.

Arbitraje Batzordea balio osoz eratzeko, batzordekide guztiak bertan egon beharko dira.

IV. KAPITULUA

**Arbitraje Batzordearen prozedura**

**9. artikulua. Arbitraje Batzordean prozedura hasia.**

Prozedura honela hasten da: Estatuko Administrazioak, foru-aldundiek, autonomiaerkidego batek edo Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak gatazkaren edo desadostasunen bat Arbitraje Batzordean aurkezten duenean.

Ez da inola ere aurkeztu ahal izango gatazkarik justizia-epaitegien aldetik jada ebatzita dauden edo oraindik ebazteke dauden gaiei buruz.

**10. artikulua<sup>3</sup>. Estatuko Administrazioaren aldetik gatazka sustatzea.**

Estatuko Administrazioak, Tributu Administrazioaren Agentzia Estatalaren Zuzendaritza Nagusiaren bidez, *Autonomia Erkidegoen eta Toki Erakundearen Koordinaziorako Idazkaritza Nagusiari* jakinarazi ondoren, gatazkak sustatu ahal izango ditu honako kasu haueetan:

- a) Ekonomia Itunean bildutako arauen aplikazioa dela-eta, bere burua eskuduntzat jotzen duenean, tributu jakin baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokionez, baldin eta tributu horri buruz Euskal Autonomia Erkidegoko foru-aldundietako bat eginkizun horiek egikaritzen ari bada edo egikaritu baditu.

<sup>3</sup> *Ibíd.*, or.1.

CAPÍTULO III

**Funcionamiento de la Junta Arbitral**

**Artículo 8. Régimen de funcionamiento de la Junta Arbitral.**

En todo lo referente a las convocatorias, constitución, sesiones, adopción de resoluciones, régimen de funcionamiento y procedimiento de la Junta Arbitral se estará a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de las particularidades que puedan resultar del presente Reglamento.

Para la válida constitución de la Junta Arbitral se requerirá la presencia de todos sus miembros.

CAPÍTULO IV

**Procedimiento de la Junta Arbitral**

**Artículo 9. Iniciación del procedimiento ante la Junta Arbitral.**

El procedimiento se inicia mediante el planteamiento del conflicto o discrepancia ante la Junta Arbitral por la Administración del Estado, por las Diputaciones Forales, por una Comunidad Autónoma o por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto Económico.

En ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia.

**Artículo 10<sup>3</sup>. Planteamiento del conflicto por la Administración del Estado.**

La Administración del Estado, a través de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa comunicación a la *Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local*, podrá promover conflictos en los supuestos siguientes:

- a) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones alguna de las Diputaciones Forales del País Vasco.

<sup>3</sup> *Ibíd.*, p.1.

- b) Ekonomia Itunean bildutako arauen aplikazioa dela-eta, bere burua eskuduntzat jotzen ez duenean, tributu jakin baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokionez, baldin eta tributu horri buruz foru-aldundietako batek aldeztu badu Estatuko Administrazioa eskuduna dela prozedura horietan.
- c) Sozietateen gaineko Zerga edota Balio Erantsiaren gaineko Zerga administrazio administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean, administrazio bakoitzari dagokion zatia zuzena ez dela irizten dionean.
- d) Ekonomia Itunean bildutako arauen aplikazioa dela-eta, zergadun batek bere zergahelbidea lurralde erkidean edo foru-lurraldean duela irizten dionean eta foru-aldundietako bat ados ez dagoenean.
- e) Lotura-puntu aplikazioa dela-eta, foru-aldundietako batean zergadun batek aitortutako eta ordaindutako tributu jakin baten ordainarazpena dagokiola irizten dionean, edo tributu horri buruz foru-aldundia zergadun hari zuzendu zaionean, zerga hori aitortu dezan edo ordainu dezan.

#### 11. artikulua<sup>4</sup>. Foru-aldundien aldetik gatazka sustatzea.

Foru-aldundiek, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailari jakinarazi ondoren, gatazka sustatu ahal izango dituzte honako kasu hauetan:

- a) Ekonomia Itunean bildutako arauen aplikazioa dela-eta, beren burua eskuduntzat jotzen dutenean, tributu jakin baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokionez, baldin eta tributu haiei buruz Estatuko edo autonomia erkidego bateko administrazioak eginkizun horiek egikaritzen ari bada edo egikaritu baditu.
- b) Ekonomia Itunean bildutako arauen aplikazioa dela-eta, beren burua eskuduntzat jotzen ez dutenean, tributu jakin baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokionez, baldin eta tributu horri buruz Estatuko edo autonomia erkidego bateko administrazioak aldeztu badu.

#### Artículo 11<sup>4</sup>. Planteamiento del conflicto por las Diputaciones Forales.

Las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, podrán promover conflictos en los supuestos siguientes:

- a) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se consideren competentes en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma.
- b) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, no se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma sostenga que sí es

<sup>4</sup> *Ibíd.*, or. 1

<sup>4</sup> *Ibíd.*, p. 1

ten badu foru-aldundietako bat eskuduna dela prozedura horietan.

- c) Sozietateen gaineko Zerga edota Balio Erantsiaren gaineko Zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean, administrazio bakoitzari dago-kion zatia zuzena ez dela irizten diotenean.
- d) Ekonomia Itunean bildutako arauen aplikazioa dela-eta, zergadun batek bere zerga-helbidea foru-lurraldean edo lurralde erkidean duela irizten dionean eta Estatuko edo autonomia-erkidego bateko administrazioa ados ez dagoenean.
- e) Lotura-puntuen aplikazioa dela-eta, Estatuko Administrazioan subjektu pasibo batek aitortutako eta ordaindutako tributu jakin baten ordainarazpena dagokiola irizten diotenean edo baldin eta tributu horri buruz administrazio hori zergadun hari zuzendu zaionean, zerga hori aitortu dezan edo ordain dezan.

## 12. artikulua. Edozein autonomia-erkidegotako administrazioaren aldefik gatazka sustatzea.

Edozein autonomia-erkidegotako administrazioak, gai honetako bakoitzaren órgano eskudunaren bidez, gatazkak sustatu ahal izango ditu Arbitraje Batzorde honetan, honako kasu haue-tan:

- a) Lagatako tributuen lotura-puntuen aplikazioa dela-eta, foru-aldundietako batean subjektu pasibo batek aitortutako eta ordaindutako tributu jakin baten errendimendua dagokiola irizten dionean, edo baldin eta tributu horri buruz foru-aldundia zergadun hari zuzendu zaionean, zerga hori aitortu dezan edo ordain dezan.
- b) Tributuen lagapena arautzen duten arauen aplikazioa dela-eta, bere burua eskuduntzat jotzen duenean, tributu jakin baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokio-nez, baldin eta lagatako tributu haiei buruz foru-aldundietako bat eginkizun horiek egikaritzen ari bada edo egikaritu baditu.
- c) Errendimendua bere lurraldean gertatua irizten ez dionean, edo kudeaketa, likidazio, bilketa, ikuskapen edo berrikuspeneko prozeduretan eskudun irizten ez dionean, eta foru-aldundietako batek aldeztu badu errendimendua bere lurraldean ger-

competente alguna de las Diputaciones Forales en dichos procedimientos.

- c) En los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta.
- d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concerto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común y la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma discrepe.
- e) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en la Administración del Estado, o respecto del cual ésta se haya dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

## Artículo 12. Planteamiento del conflicto por la Administración de cualquier comunidad autónoma.

La Administración de cualquier comunidad autónoma, a través de su respectivo órgano competente en la materia, podrá promover conflictos ante esta Junta Arbitral en los supuestos siguientes:

- a) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos, le corresponda el rendimiento de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en alguna de las Diputaciones Forales, o respecto del cual éstas se hayan dirigido a aquél para su declaración o ingreso.
- b) Cuando, por aplicación de las normas reguladoras de la cesión de tributos, se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo cedido respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones alguna de las Diputaciones Forales.
- c) Cuando no se considere producido en su territorio el rendimiento o no se considere competente en los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión, y alguna de las Diputaciones Forales sostengan que sí debe

tatutzat jo behar dela edo eskuduna dela aipatutako prozeduretan.

### 13. artikulua<sup>5</sup>. Tributu-administrazioen artean sus-tutzen diren gatazka hasteko prozedura.

Tributu-administrazioen artean sortzen diren gatazketan, hasierari dagokionez, honako prozedura honi jarraituko zaio:

1. Gatazka onartzeko eskakizun moduan, beharrezko izango da, gatazka aurkeztu baino lehenago, bere burua eskuduntzat jotzen duen tributu-administrazioak eskugabe irizten dionaren inhibizioa eskatu izana, horrela bere eskumena erreklamatu, eta azken administrazio horrek errekerimendua errefusatu izana, eta bere eskumenean berrestea esanbidez nahiz isilbidez.

Aipatutako errekerimendu hori, gehienez ere, bi hilabeteko epean egingo da, bere burua eskuduntzat jotzen duen administrazioak bere iritziz Ekonomia Itunean ezarritako lotura-puntuak urratzen duen egintza edo egintzak ezagutzen dituen datatik kontatzen hasita.

Errekerimendu-idatzian, argi eta garbi zehaztuko dira gatazkaren gai diren egintzak, bai eta zuzenbideko oinarriak ere.

Baldin eta ezein administraziok ez badu bere burua eskuduntzat jotzen, eskugabetasuneko aitorpena gertatu izana beharko da, administrazio batetik bestearen aldekoa, eta, aldi berean, haren erabakia, inhibitzeari buruzkoa.

Inhibizioko errekerimendua jasotzen denetik hila-beteko epean errekerimendu horri erantzuten ez dionean, ulertuko da tributu-administrazioa bere eskumenean isilbidez berresten dela. Era berean, beste administrazioaren eskugabetasuneko aitorpenari erantzuten ez dionean, ulertuko da tributu-administrazioak ez duela bere burua eskuduntzat jotzen.

Zergadunen zerga-helbideratzeen ondorioz sortzen diren desadostasunetan, Ekonomia Itunaren 43. artikuluko bederatzigarren paragrafoan aipatzen den *lau hilabeteko* epea bi administrazioen aldetik adostasunik izan gabe igarotzen delarik, orduan ez da beharrezko izango paragrafo honen lehenengo lerrokadan aipatzen den errekerimendua edo eskugabetasuneko aitorpena egitea, gatazka aurkeztu ahal izateko.

considerarse producido en su territorio el rendimiento o que sí es competente en los citados procedimientos.

### Artículo 13<sup>5</sup>. Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias.

En los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de *cuatro* meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico 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.

<sup>5</sup> Ibíd., or. 1.

<sup>5</sup> Ibíd., p. 1.

2. Gatazkak, hain zuzen ere, hilabeteko epean sustatuko dira, aurreko paragrafoan aipatzen den esanbidezko edo isilbidezko berrespenetik kontatzen hasita, Arbitraje Batzordeko buruari zuzendutako idatzi baten bidez. Idatzi horretan, honako puntu hauek jasoko dira, gatazkaren inguruan:

- a) Zein tributu-administrazioak aurkezten duen.
- b) Zein tributu-administrazioaren kontra aurkezten den.
- c) Gatazkaren gai den kasu konkretua identifikatzea ahalbidetzen duten zehaztasun guztiak.
- d) Eskumenaren erreklamazioa edo, behar izanez gero, inhibizioa zein aurrekaritan edo arrazoibidetan oinarritzen den.

Gatazka aurkezteko idatziari, tributu-administrazioari egindako errekerimendua erantsi beharko zaio –gatazka zeinen kontra aurkeztu den, harena–, bai eta hark bere eskumenean edo bere inhibizioan berrestekoa ere, edota, horrelakorik ezean, aurreko paragrafoan aipatzen den epea igaro izana egiaztatzekoa.

3. Beste kasu batzuetan, ezein administrazioak bere burua eskuduntzat jotzen ez duenean, baldin eta aurreko paragrafoan aipatutako hilabeteko epean bi administrazioetatik ezein ez bada zuzendu Arbitraje Batzordera gatazka sustatzera, aski izango da zergadunak berak, hurrengo hilaren barruan, inguruabar hori Batzordeari jakinaraztea, gatazka automatikoki aurkeztutzat har dadin.

Aurreko paragrafoaren kasuan, Arbitraje Batzordea bi administrazioetatik edozeinetara eta zergadunarengana zuzendu ahal izan da, gatazka ebazteko beharrezko diren zehaztasun eta agiri guztiak ekar ditzaten.

Gatazka, hala ere, ez da izapidetuko, non eta, zergadurari egindako komunikazioaren ondorengo lau hilabeteetan, bi administrazioetako batek eskumena onartzen ez duen.

#### 14. artikulua. Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze-ko Batzordearen aldetik gatazka sustatzea.

Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze-ko Batzordeak gatazka sustatuko du kasu honetan: batzorde horren baitan lotura-puntuen aplikazioari buruzko kontsultak ebazterakoan akordiorik iristen ez denean, Ekonomia Itunaren 64.b) artikuluan aurreikusitakoaren arabera.

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

- a) La Administración tributaria que lo plantea.
- b) La Administración tributaria contra la que se plantea.
- c) Todos los datos que permitan identificar el supuesto concreto objeto del conflicto.
- d) Los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación de competencia o, en su caso, la inhibición.

Al escrito de planteamiento del conflicto habrán de adjuntarse el requerimiento a la Administración tributaria contra la que se plantea el conflicto, así como el de ratificación de ésta en su competencia o en su inhibición, o bien, en su defecto, la acreditación del transcurso del plazo a que se refiere el apartado anterior.

3. En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, si en el plazo de un mes señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado.

En el supuesto del párrafo anterior la Junta Arbitral podrá dirigirse a cualquiera de las dos Administraciones y al obligado tributario para que aporten todos los datos y documentos necesarios para la resolución del conflicto.

No obstante, el conflicto no se tramitará si en el plazo de los cuatro meses siguientes a la comunicación del obligado tributario una de las dos Administraciones acepta la competencia.

#### Artículo 14. Planteamiento del conflicto por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concerto Económico promoverá conflicto cuando en el seno de la misma no se llegue a acuerdo en la resolución de consultas sobre la aplicación de los puntos de conexión, según lo previsto en el artículo 64. b) del Concerto Económico.

Kasu horretan, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak hilabeteko epean sustatu beharko du gatazka, ebazpena hartzeko bilkura egiten denetik hilabeteko epean, hau da, kasuan kasuko kontsultaren ebazpenari buruzko akordioa iritsi ez den bilkuratik, Arbitraje Batzordeari zuzendutako idatzi baten bidez. Idatzi horri, honako agiriok erantsiko zaizkio:

- a) Kontsultagileak aurkeztutako idatzia.
- b) Kontsulta jaso duen administrazioak presatatu duen ebazpeneko proposamena.
- c) Beste administrazioak aurkeztu dituen oharak.
- d) Aldeetako bakoitzaren iritziz, Arbitraje Batzordearen aldetik irizpidea eratzea ahalbidetuko duten zehaztasun eta txosten guztiak.

#### 15. artikulua. Gatazkaren sustapena jakinaraztea eta ondorioak.

1. Gatazka sustatzen duen tributu-administrazioak jakinaraziko dio gatazkak eragindako administrazioari, eta, ordutik aurrera, uko egin beharko diote biek gatazkaren xede den gaiaren inguruko edozein jarduketari, harik eta gatazka ebazten den arte.

Era berean, gatazkan dauden administrazioek gatazka sustatu dela jakinarazi beharko diete prozedurako interesdunei, eta jakinarazpen horrek geldiarazte-ondorioak izango ditu preskripzioepean, edo etete-ondorioak iraungipen-epean, hala badagokie.

Beste kasu batzuetan, ezin administrazioek bere burua eskuduntzat jotzen ez duenean, Arbitraje Batzordeak gatazkaren aurkezpen automatikoa jakinaraziko die interesdunei zein eragindako administrazioei.

2. Harik eta eskumen-gatazka ebazten ez den arte, kasuan kasuko zergadunak zergapetzen aritu den administrazioak zergadunok bere eskumenaren pean edukitzen jarraituko du, alde batera utzita administrazioen artean egin behar diren tributu arloko zuzenketa eta konpentsazioak. Administrazio horien jarduketak, bestalde, Arbitro Batzordearen arabera, administrazio eskudun berriak jatorria duen datara atzeratu beharko ditu bere jarduerak, ondorioetarako.

#### 16. artikulua. Izapidetzea.

1. Behin gatazka sustatzeko idatzia jaso eta gero, Arbitraje Batzordeko buruak arbitro txostengilea

En dicho supuesto, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa deberá promover el conflicto en el plazo de un mes desde la celebración de la sesión en la que no se haya alcanzado acuerdo respecto de la resolución de la consulta de que se trate, mediante escrito dirigido a la Junta Arbitral y al cual se adjuntará la siguiente documentación:

- a) El escrito presentado por el consultante.
- b) La propuesta de resolución elaborada por la Administración receptora de la consulta.
- c) Las observaciones formuladas por la otra Administración.
- d) Todos los datos e informes que, a juicio de cada una de las partes, permitan la formación de criterio por parte de la Junta Arbitral.

#### 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 relación 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 sometiéndolos 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.

#### Artículo 16. Tramitación.

1. Una vez recibido el escrito de planteamiento del conflicto, el Presidente de la Junta Arbitral de-

izendatuko du, eta hari dagokio, hain zuzen ere, gatazkari buruzko ebazpeneko proposamena prestatzea, Batzordea eratzeko bilkuran ezartzen den txandaren arabera.

Batzordeburuak, behar izanez gero, gatazka sus-tatzen duen tributu-administrazioari edo Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari eskatuko die araudi honen, hurrenez hurren, 13. eta 14. artikuluetan aurreikusitako agiri galdagarrietan antzemandako akatsak zuzen ditzaten. Xede horretarako, tributu-administrazioak edo Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak hamabost eguneko epea izango dute.

**2.** Aurreko izapide hori beteta, batzordeburuak gatazkaren aurkezpena jakinaraziko dio kasuan kasuko tributu-administrazioari (gatazka zeinen kontra aurkeztu den, hari), eta jakinarazpenari, gatazkaren aurkezpeneko idatzia erantsiko dio, bai eta hari erantsitako agiri guztiak ere, halakorik balego, egin diren zuzenketekin batera. Gatazka Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak aurkeztua denean, izapide hori ez da beharrezko izango.

Aurreko paragrafoan aipatzen den jakinarazpe-nean, hilabeteko epea emango zaio eragindako tributu-administrazioari, egokitzat dauzkan alegazioak aurkez ditzan, eta egoki irizten dizkion frogak eta agiri guztiak ekar eta proposa ditzan.

**3.** Alegazioak jaso ondoren edo, horrelakorik ezean, aurreko paragrafoko bigarren lerrokadan aipatzen den epea amaitzean, batzordeburuak bi hilabeteko epean izango du espedientearen instrukzioa osatzeko.

Instrukzio-aldi horretan, espedientearen instrukzio egokia egiteko beharrezko irizten zaizkion aurrekari, txosten eta agiri guztiak eskatu ahal izango dizkie gaia dela-eta eskudun diren administrazio-organoei edo gatazkek etorkia duen prozedurarako interesdunei.

Era berean, eta xede berberarekin, egokitzat jotzen dituen froga guztiak egitea eskatu ahal izango dio Ekonomia Itunean eskumenari eta ikuskapen-lanari buruz bildutako irizpideen arabera eskudun den administrazioari. Nolanahi ere den, gatazkan dagoen beste administrazioari jakinaraziko zaio froga egin dela, zertarako eta, egoki irizten badio, beraren zerbitzuko funtzionario bat izenda dezan, jarduketetara joateko.

**4.** Behin aurreko paragrafoan aipatzen diren izapideak gauzatu eta gero –eta, betiere, para-

signará al árbitro ponente a quien correspon-da la elaboración de la propuesta de resolución del conflicto según el turno establecido en la sesión constitutiva de la Junta.

El Presidente, solicitará, en su caso, a la Administración tributaria promotora del conflicto o a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa la subsanación de los defectos advertidos en la documentación exigible prevista en los artículos 13 y 14, respectivamente, del presente Reglamento, a cuyo fin dicha Administración tributaria o la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa dispondrán de un plazo de quince días.

**2.** Cumplido el trámite anterior, el Presidente notificará el planteamiento del conflicto a la Administración tributaria contra la que éste se haya promovido, adjuntando a la notificación el escrito de planteamiento del conflicto, así como la documentación anexa a él, con las subsanaciones que, en su caso, se hubieran realizado. Este trámite no será necesario cuando el conflicto se hubiera planteado por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

En la notificación a que se refiere el párrafo anterior se dará a la Administración tributaria afectada un plazo de un mes a fin de que formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

**3.** Tras la recepción de las alegaciones o, en su defecto, al término del plazo señalado en el párrafo segundo del apartado anterior, el Presidente dispondrá de un plazo de dos meses para completar la instrucción del expediente.

Durante este período podrá recabar de los órganos administrativos competentes por razón de la materia o de los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, cuantos antecedentes, informes y documentos estime necesarios en orden a la adecuada instrucción del expediente.

Asimismo, y con idéntica finalidad, podrá solicitar a la Administración que sea competente conforme a los criterios contenidos en el Concierto referentes a la competencia y actuación inspectora, la práctica de cuantas pruebas considere oportunas. En todo caso se notificará la práctica de la prueba a la otra Administración en conflicto para que, si lo estima oportuno, designe un funcionario a su servicio que asista a las actuaciones correspondientes.

**4.** Una vez evacuados los trámites a que se refiere el apartado anterior y, en todo caso, al término

grafo horren lehenengo lerrokadan aipatutako bi hilabeteko epea amaitzean—batzordeburuak espedientearen berri emango die gatazkan dauden tributuan administrazioei, bai eta gatazkan etorkia duen prozedurako interesdunei ere. Horiek guztiek, hain zuzen, hilabeteko epea izango dute egokitzat dauzkaten alegazio guztiak aurkezteko.

**5.** Aurreko paragrafoan aipatzen den alegazio-izapidea beteta, arbitro txostengileak ebazpeneko proposamen bat prestatuko du hilabeteko epean. Proposamenak honako hauek jasoko ditu:

- a) Gatazkaren aurrekari guztien eta espedientearen instrukzioan zehar egindako jarduketaren guztien zerrenda bat, haien guztien edukia labur azalduta.
- b) Eztabaidagai den kasuari aplikaziokoak zaizkion legezko eta erregelamenduzko arauen zerrenda bat.
- c) Espedientetik ondorioztatzen diren auzi guztien inguruan beharrezko irizten dizkion gogoeta juridikoak, berdin da tributuan administrazioak edo gatazkan interesdunek sustatuak izan diren edo ez.
- d) Ebazpenaren edukia.
- e) Ebazpena betearazteko formula.
- f) Aitortutako eskumena egikaritzea, hala badagokio, zein datatatik den egokia.

Behin hilabeteko epea bete eta gero, arbitro txostengileak idazkariari igorriko dio ebazpeneko proposamena, Arbitraje Batzordeko gainerako kideei jakinaraz diezaien.

Idazkariak, batzordeburuak aginduta, egoki den ebazpena eztabaidatzeko eta hartzeko egin beharrek bilkurara deituko ditu Arbitraje Batzordeko gainerako kideak, eta aipatutako bilkura hori zein data, toki eta orduan egingo den adieraziko die. Nolanahi ere den, proposamena jakinarazi eta hurrengo hilaren barruan egin beharko da bilkura hori.

## 17. artikulua. Ebazpena.

**1.** Arbitraje Batzordearen bilkura horretan, gatazka ebazteko finkatzen denean, bidezko eztabaida egin ondoren, aukera hauek izango dituzte:

- a) Bozketa egin ondoren, ebazpenerako funtsezko irizten zaizkion beste agiri batzuk

del plazo de dos meses señalado en el párrafo primero de dicho apartado, el Presidente pondrá de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, todos los cuales dispondrán de un plazo de un mes para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente.

**5.** Cumplido el trámite de alegaciones a que se refiere el apartado anterior el árbitro ponente elaborará una propuesta de resolución en el plazo de un mes, la cual deberá comprender:

- a) Una relación de todos los antecedentes del conflicto y de las actuaciones llevadas a cabo durante la instrucción del expediente, con una descripción sucinta de su contenido.
- b) Una relación de las normas legales y reglamentarias de aplicación al caso en controversia.
- c) Las consideraciones jurídicas que se estimen precisas en torno a cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido suscitadas o no por las Administraciones tributarias o por los interesados en el conflicto.
- d) El contenido de la resolución.
- e) La fórmula de ejecución de la resolución.
- f) La fecha desde la que procede ejercer, en su caso, la competencia declarada.

Una vez cumplido el plazo de un mes, el árbitro ponente remitirá la propuesta de resolución al Secretario para que la notifique a los restantes miembros de la Junta Arbitral.

El Secretario, por indicación del Presidente, convocará al resto de miembros de la Junta Arbitral a la sesión a celebrar para deliberación y adopción de la resolución que proceda, con indicación de la fecha, lugar y hora en la que habrá de celebrarse la referida sesión, la cual deberá tener lugar dentro del mes siguiente a la notificación de la propuesta.

## Artículo 17. Resolución.

**1.** En la sesión de la Junta Arbitral señalada para la resolución del conflicto los árbitros, tras las oportunas deliberaciones, podrán:

- a) Solicitar, previa votación, la aportación de nuevos documentos o práctica de nuevas

ekartzea edo beste eginbide batzuk egi-  
tea eskatu. Dena dela, gatazka ebazteko  
egiten den Arbitraje Batzordearen beste  
bilkura horretan ez da eskabide hori berriro  
egin ahal izango.

- b) Arbitro txostengileak prestatutako ebazpe-  
neko proposamenari oharrak egin. Kasu  
horretan, ebazpeneko proposamen horren  
edukia aldatzea dakarten oharrak bozke-  
tatik pasarazi beharko dira.
- c) Besterik gabe, ebazpeneko proposamena  
bozketatik pasarazi. Arbitraje Batzordeko ki-  
deak bozkatzera behartuta daude, zen-  
bait kasutan izan ezik (titularra kanpoan  
edo gaixorik egotea, nahitaezko abstent-  
zioa edo edozein kausa justifikatu); kasu  
horietan, ordezkoek bozkatuko dute.

**2.** Arbitraje Batzordearen ebazpenak, nola beste  
dokumentu batzuk eskatzekoak hala ebazpe-  
neko proposamena, aldatua edo aldatu gabea,  
aldatzekoak edo onartzekoak, botoen gehiengoz  
onartu beharko dira.

**3.** Arbitraje Batzordeak Zuzenbidearen arabera  
ebatziko ditu espediente bakoitzak agerian jart-  
zen dituen auzi guztiak, betearazte-formulak  
barne direla, berdin da auzi horiek gatazkako al-  
derdiek edo interesdunek aurkeztuak izan edo ez.

**4.** Arbitraje Batzordearen ebazpenak kasuan ka-  
suko bilkura amaitzean hartuko dira, eta Batzor-  
deko idazkariak horretarako egin beharko duen  
aktan jasota geratuko dira. Idazkariak batzorde-  
buruari eta arbitroei igorriko die, bilkura bakoitza  
egin eta hurrengo hamabost egunen barruan.

Akta jasotzen denetik hamabost eguneko epea-  
ren barruan, proposamena prestatu duen arbi-  
troak erabakitzen den ebazpena idatzi beharko  
du. Arbitro txostengilea ez bada konformatzen  
gehiengoaren botoarekin, uko egingo dio ebaz-  
pena idazteari, eta zeregin hori Batzordea erat-  
zeko bilkuran ezartzen den txandaren arabera  
egokitzen zaion arbitroak hartuko du bere gain.

#### **18. artikulua. Ebazpenak jakinaraztea eta bete- araztea.**

Arbitraje Batzordeko idazkariak gatazkan dauden  
tributu-administrazio guztiei jakinaraziko die ebaz-  
pena edo, behar izanez gero, Araugintza Koordi-  
natu eta Ebaluatzeko Batzordeari, bai eta gatazkak  
eragindako guztiei ere, eta administrazioek ebaz-  
pena betearazi egin beharko dute ebazpenearan  
berean aurreikusten diren baldintzetan.

diligencias que se juzguen esenciales para  
la resolución. No obstante, en la nueva se-  
sión de la Junta Arbitral que se celebre  
para la resolución del conflicto, no podrán  
volver a formular esta solicitud.

- b) Formular observaciones a la propuesta de  
resolución elaborada por el árbitro po-  
nente. En este caso, las observaciones que  
impliquen modificación del contenido de  
dicha propuesta de resolución deberán  
ser sometidas a votación.
- c) Proceder, sin más, a someter a votación la  
propuesta de resolución. Los miembros de  
la Junta Arbitral están obligados a votar,  
salvo en los supuestos de ausencia, enfer-  
medad, abstención obligatoria o cualquier  
causa justificada, en cuyo caso lo harán  
los árbitros suplentes.

**2.** Las resoluciones de la Junta Arbitral, tanto de  
solicitud de nuevos documentos como de modi-  
ficación o de aprobación de la propuesta de re-  
solución, modificada o no, deberán ser  
adoptadas por mayoría de votos.

**3.** La Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho  
todas las cuestiones que ofrezca el expediente,  
hayan sido o no planteadas por las partes o los  
interesados, incluidas las fórmulas de ejecución.

**4.** Las resoluciones de la Junta Arbitral se adopta-  
rán al término de la sesión de que se trate y que-  
darán reflejadas en el acta que habrá de  
extender al efecto el Secretario de aquella, quien  
la remitirá al Presidente y a los árbitros dentro de  
los quince días siguientes al de la celebración de  
la sesión correspondiente.

Dentro del plazo de otros quince días desde la re-  
cepción del acta, el árbitro que haya elaborado  
la propuesta habrá de redactar la resolución  
acordada. Cuando el árbitro ponente no se con-  
formare con el voto de la mayoría, declinará la  
redacción de la resolución, que recaerá en el ár-  
bitro que corresponda según el turno establecido  
en la sesión constitutiva de la Junta.

#### **Artículo 18. Notificación y ejecución de las reso- luciones.**

El Secretario de la Junta Arbitral notificará la corres-  
pondiente resolución a las distintas Administracio-  
nes 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.

**19. artikulua. Aurka-egitea.**

Arbitraje Batzordeak hartutako ebazpenei, betetze-indarrekoak badira ere, administrazio-azigaietako errekurtoa baino ezin izango zaie aurkeztu Auzitegi Goreneko arlo horretako salan.

**Artículo 19. Impugnación.**

Las resoluciones de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

## LISTADO DE RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

(Por concepto y fecha de resolución)

Año-nº	F. ent.	Prom.	Dem.	Con.	Materia	F. res	rec TS	nº rec TS	STS	E/D
2011-01	28-01-11	Ot	AEAT	-	Calificación operación	13-10-14				
2012-01	19-01-12	DFG	AEAT	dv	Determinación del volumen de operaciones - cómputo operaciones en IS e IVA (anticipos - contabilidad)	19-12-14				
2012-02	19-01-12	DFG	AEAT	dv	Determinación del volumen de operaciones - cómputo operaciones en IS e IVA (anticipos - contabilidad)	26-01-15				
2012-09	08-02-12	DFB	AEAT	dv	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones	02-03-15				
2008-01	12-03-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	24-11-08	<b>dfb</b>	2009 086	04-02-10	des
2008-04	14-03-08	DFB	AEAT	df	Determinación de la residencia habitual Domicilio fiscal personas jurídicas	22-12-08	<b>obl</b>	2009 147	22-04-10	des
2008-02	12-03-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	28-01-09	<b>dfb obl</b>	2009 155 2009 193	16-06-10	des
2008-07	14-03-08	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	28-01-09				
2010-14	07-05-10	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	20-01-11				
2009-12	23-10-09	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	28-03-11				
2008-29	22-05-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	02-05-11	<b>obl</b>	2011 366	23-01-13	des
2008-30	22-05-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	02-05-11	<b>obl</b>	2011 366	23-01-13	des
2008-32	22-05-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	02-05-11	<b>obl</b>	2011 366	23-01-13	des
2008-38	20-06-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	02-05-11	<b>obl</b>	2011 366	23-01-13	des
2008-39	20-06-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	02-05-11	<b>obl</b>	2011 366	23-01-13	des
2008-40	20-06-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	02-05-11	<b>obl</b>	2011 366	23-01-13	des
2009-13	23-10-09	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	02-05-11				
2008-37	13-06-08	DFG	CFN	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	26-07-11	<b>cfn</b>	2011 754	28-06-13	est
2010-20	28-05-10	DFA	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	22-12-11				
2008-33	22-05-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	22-12-11	<b>aeat</b>	2012 256	05-05-14	est
2009-14	23-10-09	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	31-01-12				
2011-10	23-12-11	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	31-01-12				
2008-31	22-05-08	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	30-03-12	<b>obl</b>	2012 411	18-10-12	des
2009-10	03-09-09	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	11-05-12	<b>aeat</b>	2012 433	22-05-13	est
2008-36	13-06-08	DFG	CFN	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	31-05-12	<b>cfn</b>	2012 467	15-11-13	est
2010-07	29-03-10	DFA	CFN	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	26-07-12	<b>obl</b>	2012 505	21-02-14	est
2009-15	23-10-09	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	28-09-12				
2010-08	29-03-10	DFA	CFN	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	28-09-12				
2010-09	29-03-10	DFA	CFN	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	28-09-12	<b>cfn</b>	2012 538	17-10-13	est
2010-24	07-07-10	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	29-11-12				
2010-19	28-05-10	DFA	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	27-12-12				
2010-18	27-05-10	DFB	AEAT	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	27-12-12	<b>obl</b>	2013 74	11-07-14	des
2010-02	16-03-10	AEAT	DFA	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	25-01-13				
2010-03	16-03-10	AEAT	DFA	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	25-01-13				
2010-04	16-03-10	AEAT	DFA	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	25-01-13				
2010-05	16-03-10	AEAT	DFA	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	22-02-13				
2010-06	16-03-10	AEAT	DFA	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	22-02-13				
2012-27	27-08-12	AEAT	DFG	df	Terminación y archivo de actuaciones por aceptación DFG pretensiones AEAT sobre cambio domicilio, antes de la admisión a trámite del conflicto	28-06-13				
2010-31	23-12-10	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	28-06-13	<b>dfb</b>	2013 417		
2011-04	22-03-11	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	09-09-13	<b>dfb</b>	2013 455		
2011-03	22-03-11	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	27-09-13	<b>dfb</b>	2013 468		
2011-05	22-03-11	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	27-09-13	<b>dfb</b>	2013 471		
2011-88	19-04-11	Ot	AEAT	df	IVA - no establecidos	13-10-14				
2010-32	23-12-10	AEAT	DFB	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	19-12-14	<b>dfb</b>	2015 36		
2011-90	19-04-11	Ot	AEAT	df	IVA - no establecidos	19-12-14				

Año-nº	F. ent.	Prom.	Dem.	Con.	Materia	F. res	rec TS	nº rec TS	STS	E/D
2012-38	18-10-12	DFB	AEAT	df	La dfb entiende que el df de la sociedad se encuentra, desde abril de 1996 en madrid la aeat informa posteriormente (sept 2014) la conformidad con el cambio propuesto Cabe por lo tanto eliminar el conflicto mediante comunicación de la AEAT o de la DFB, en la que manifiesten la pérdida de objeto del conflicto	19-12-14				
2009-02	13-02-09	AEAT	DFG	df	Domicilio fiscal personas jurídicas	19-12-14	aeat	2015 78		
2014-13	10-03-14	Obl. Trib.	AEAT DFG	df	Dom fiscal y dev iva 2006. la AEAT deniega la devolución por considerar su domicilio en Gipuzkoa no existe comunicación a dfg en ningún momento posterior sentencia TSJA, "confundiendo" dfg con delegación aeat-gipuzkoa	26-01-15	dfg	2015 185		
2012-16	25-04-12	DFB	AEAT	df	Cambio de domicilio fiscal personas físicas/personas jurídicas	04-05-15				
2009-09	12-08-09	AEAT	DFB	otdf	Domicilio fiscal personas jurídicas	30-03-12	aeat	2012 391	18-05-13	est
2008-10	04-04-08	AEAT	DFA	IEH	Gasto fiscal biocarburantes	03-04-09				
2008-11	04-04-08	AEAT	DFB	IEH	Gasto fiscal biocarburantes	03-04-09	dfb	2009 300	12-05-10	des
2008-34	27-05-08	AEAT	DFB	IEH	Gasto fiscal biocarburantes	20-12-10				
2010-15	18-05-10	DFB	AEAT	IEH	Gasto fiscal biocarburantes	20-12-10				
2008-35	27-05-08	AEAT	DFA	IEH	Gasto fiscal biocarburantes	28-03-11				
2008-06	14-03-08	DFB	AEAT	IRPF	Determinación de la residencia habitual	03-04-09				
2008-21	13-05-08	DFG	AEAT	IRPF	Retenciones trabajo - determinación lugar centro trabajo	21-02-11				
2008-23	13-05-08	DFG	AEAT	IRPF	Incumplimiento formal Acuerdo Grupos Trabajo - retenciones trabajo	21-02-11				
2008-22	13-05-08	DFG	AEAT	IRPF	Retenciones trabajo - determinación lugar centro trabajo	04-11-11	dfg	2012 034	25-09-13	des
2009-06	13-07-09	Ot	AEAT	IRPF	Retenciones trabajo - determinación lugar centro trabajo	22-12-11				
2009-07	13-07-09	Ot	AEAT	IRPF	Retenciones trabajo - determinación lugar centro trabajo	22-12-11				
2009-08	13-07-09	Ot	AEAT	IRPF	Retenciones trabajo - determinación lugar centro trabajo	22-12-11				
2012-24	07-06-12	AEAT	DFB	IRPF	Determinación de la residencia habitual	29-10-12				
2008-14	13-05-08	DFG	AEAT	IS	Determinación volumen de operaciones - ingresos por intereses préstamos a empresas con df foral	20-01-11				
2008-27	13-05-08	DFG	AEAT	IS	Distribución entre Admones del importe derivado de actuaciones inspectoras en rég actas únicas	26-05-11				
2009-16	18-11-09	DFG	AEAT	IS	Operaciones vinculadas - valoración unilateral por valor de mercado realizada por una Administración	02-07-12				
2010-23	28-06-10	DFG	AEAT	IS	Actuaciones de comprobación realizadas por más de una Administración	29-11-12				
2010-17	21-05-10	DFB	AEAT	IS	Actuaciones inspectoras en entidad sometida a otra Administración tributaria	29-11-12				
2008-08	14-03-08	DFB	AEAT	IS	Determinación del volumen de operaciones - atribución operaciones en Navarra	24-04-13	dfb obl	2013 434	23-03-11	est
2010-13	16-04-10	DFB	AEAT	IS	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones	24-04-13	dfb obl	2013 257	14-11-14	des
2008-09	14-03-08	DFB	AEAT	IS IVA	Domicilio fiscal personas jurídicas	26-07-11				
2010-12	08-04-10	AEAT	DFG	IS IVA	Determinación del volumen de operaciones - cómputo operaciones en IS e IVA (anticipos - contabilidad)	25-01-13				
2010-01	11-03-10	AEAT	DFB	IS IVA	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones	27-05-13	dfb obl	2013 273 2013 288	17-11-14	des
2010-21	11-06-10	AEAT	DFG	IS IVA	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones	09-09-13	dfg	2013 441		

LISTADO DE RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Año-nº	F. ent.	Prom.	Dem.	Con.	Materia	F. res	rec TS	nº rec TS	STS	E/D
2008-26	13-05-08	DFG	AEAT	IVA	Actuaciones de comprobación e investigación detectan % volumen operaciones distinto al declarado	10-11-08				
2008-12	10-04-08	AEAT	DFB	IVA	Domicilio fiscal personas jurídicas	22-12-08				
2008-05	14-03-08	DFB	AEAT	IVA	Domicilio fiscal personas jurídicas	06-03-09	<b>dfb</b>	2009 191	08-02-10	des
2008-13	02-05-08	Obl. Trib.	AEAT DFB	IVA	IVA - volumen de operaciones y operaciones de reestructuración empresarial	03-04-09				
2008-17	13-05-08	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	15-05-09	<b>aeat</b>	2009 378	10-06-10	des
2008-18	13-05-08	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	19-06-09	<b>aeat</b>	2009 538	30-03-11	des
2008-20	13-05-08	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - operaciones de reestructuración empresarial	19-06-09	<b>aeat</b>	2009 529	17-06-10	des
2008-03	14-03-08	DFA	AEAT	IVA	Lugar realización operaciones - adq. intracomunit. automóviles y posterior venta a concesionarios	19-06-09	<b>aeat</b>	2009 540	13-04-11	est
2008-19	13-05-08	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	20-12-10				
2008-24	13-05-08	DFG	AEAT	IVA	Modificación volumen de operaciones mediante actuación de gestión tributaria	20-12-10				
2008-43	22-10-08	Obl. Trib.	AEAT DFB	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	21-02-11				
2008-44	01-12-08	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	21-02-11				
2009-17	23-12-09	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	28-03-11				
2010-22	14-06-10	Obl. Trib.	AEAT DFB	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	28-03-11	<b>obl</b>	2011 316	01-06-12	des
2008-15	13-05-08	DFG	CFN	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	02-05-11				
2009-01	30-01-09	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - operaciones de reestructuración empresarial	02-05-11				
2008-16	13-05-08	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	02-05-11	<b>dfg</b>	2009 152	21-04-10	des
2010-11	06-04-10	Obl. Trib.	AEAT DFA	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	26-05-11				
2010-25	16-07-10	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	26-05-11				
2010-30	25-11-10	Obl. Trib.	AEAT DFB	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	26-05-11				
2009-03	13-03-09	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - operaciones de reestructuración empresarial	27-09-11	<b>dfg</b>	2011 845	05-11-13	---
2009-05	24-06-09	DFG	CFN	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	27-09-11				
2010-16	21-05-10	Obl. Trib.	AEAT DFG	IVA	Devolución saldos IVA - importaciones	04-11-11	<b>obl</b>	2012 17	11-04-13	est
2009-11	02-10-09	DFG	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - operaciones de reestructuración empresarial	29-11-11				
2009-04	13-03-09	DFG	AEAT	IVA	IVA. Domicilio fiscal del sujeto pasivo y desistimiento	30-03-12				
2010-10	29-03-10	Obl. Trib.	AEAT DFB	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	02-07-12	<b>obl</b>	2012 506	30-10-13	des
2010-27	01-09-10	DFB	AEAT	IVA	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones	28-06-13	<b>dfb obl</b>	2013 348	13-11-14	des
2010-28	13-10-10	AEAT	DFB	IVA	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones	28-06-13	<b>dfb</b>	2013 370	14-11-14	des
2011-02	09-03-11	DFB	AEAT	IVA	Cambio de domicilio	13-10-14	<b>aeat</b>	2014 967		
2008-28	13-05-08	DFG	AEAT	IVA	Prescripción obligado tributario vs prescripción entre Administraciones	31-10-14				
2011-27	04-04-11	Obl. Trib.	AEAT DFA	IVA	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio	19-12-14				
2008-25	13-05-08	DFG	AEAT	IVA	Rectificación proporción volumen operaciones - prescripción del derecho devolución obligado tribut	19-12-14	<b>dfg</b>	2015 156		
2010-26	27-07-10	DFA	AEAT	IVA	Traslado de saldos IVA - operaciones de reestructuración empresarial	26-01-15				
2008-42	09-10-08	Obl. Trib.	Jt Andal DFB	res hab	Determinación de la residencia habitual	06-03-09	<b>obl</b>	2009 266	03-02-11	des
2008-41	12-09-08	Xta Gal	DFG	res hab	Determinación de la residencia habitual	26-07-11	<b>obl</b>	2011 747	26-04-13	est

Año-nº	F. ent.	Prom.	Dem.	Con.	Materia	F. res	rec TS	nº rec TS	STS	E/D
2012-20	24-05-12	AEAT	DFB	res hab	Determinación de la residencia habitual	02-03-15				
2012-36	11-10-12	AEAT	DFA	rh	AEAT entiende que la rh se encuentra en Álava dfa no responde en plazo al requerimiento de la AEAT con posterioridad dfa acepta la tesis de la AEAT	28-05-13				
2012-35	11-10-12	AEAT	DFA	rh	AEAT entiende que la rh se encuentra en Álava dfa no responde en plazo al requerimiento de la AEAT con posterioridad dfa acepta la tesis de la AEAT	28-05-13				
2014-32	04-11-14	COCOE-VANOR		ISD		04-05-15				
2010-29	29-10-10	AEAT	DFG	vol op	Determinación del volumen de operaciones - prestaciones de servicios	28-06-13				
2011-96	31-08-11	DFB	AEAT		Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones	19-12-14				

*Desde 1 de julio de 2014, durante los próximos tres años, la Secretaría de la Junta Arbitral del Concierto Económico\*, corresponde a la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y por tanto su sede se encuentra ubicada en la c/ Portal de Castilla, 15 de Vitoria-Gasteiz  
CP: 01007  
(Tfno.: 945 01 67 84)*

*\* Orden de 30 de junio de 2014, del Consejero de Hacienda y Finanzas, por la que se dispone el cese y la designación del Secretario de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la comunidad Autónoma del país vasco y se modifica la ubicación de su sede.*



# IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN  
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGA  
ZERGA  
ZERGA

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIO-  
ORGANOA



ORGANO  
DE COORDINACION  
TRIBUTARIA DE EUSKADI