



## ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN LOS CONFLICTOS ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. LA RELEVANCIA SUBYACENTE DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Luis J. IZQUIERDO PÉREZ (\*)

### 1.- INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata de perifilar algunas cuestiones controvertidas referidas al ámbito de actuación de los conflictos competenciales entre Administraciones Públicas en materia tributaria. Inevitablemente se aludirá a la Junta Arbitral del Concierto Económico como referencia sobre las cuestiones tratadas y, además, se aprovechará la ocasión para mencionar, a su vez, aspectos relativos a la Junta del Convenio Económico<sup>1</sup> que pudieran resultar de interés en los temas analizados, dada la cercanía en la literalidad de los dos textos legales, como bien señala F. De La Hucha Celador<sup>2</sup>.

Asimismo, a lo largo del documento se expondrá la relevancia que subyace en el seno de la actividad desarrollada por la Junta Arbitral. Añadidas a aquellas funciones reguladas en el art. 66 del Concierto Económico e inherentes a su génesis, el órgano arbitral ostenta de igual manera otras de no menor importancia que le confieren

mayor relevancia si cabe, en el rol que ocupa y le corresponde en el desarrollo y consolidación del texto concertado.

Las opiniones vertidas en este artículo se fundamentan, como no podía ser de otra forma, desde un punto de vista personal, con *ars bene dicenci*.

La Exposición de Motivos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprobaba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, anunciaba con casi dos décadas de antelación uno de los mayores caballos de batalla a los que se iba a enfrentar dicho cuerpo legal.

Así la citada Ley afirmaba:

*“El nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco que se aprueba en virtud de la presente Ley, dada la experiencia acumulada en estos últimos veinte años, sigue los mismos principios, bases y directrices que el Concierto de 1981, reforzándose los cauces o procedimientos tendentes a conseguir una mayor seguridad jurídica en su aplicación.”*

La seguridad jurídica en la aplicación del Concierto Económico, al igual que en el Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, resulta ser la finalidad que los operadores jurídicos buscan en un territorio donde coexisten cinco sistemas tributarios propios, dotados de autonomía en su configuración jurídica, aunque

1 “Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra”. E. Simón Acosta. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Ex Presidente de la Junta Arbitral del Convenio Económico. Revista Jurídica de Navarra. Enero-Junio de 2011, Nº 51, págs 179-201.

2 “Las relaciones entre las Juntas Arbitrales del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra”. F. De la Hucha Celador. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la UPNA. Año 2015, nº 49. págs. 71-92. Gaceta Tributaria del País Vasco-Zergak.

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

sujetos a colaboración y coordinación entre otras tantas Administraciones Públicas. Todo ello, sin perjuicio de aquellas otras entidades públicas de carácter territorial con tributos cedidos que exaccionan y gestionan su recaudación bajo el paraguas de la Administración tributaria del Estado, aspecto que no ocupará tiempo en este trabajo.

De hecho, ya señalaba el Defensor del Pueblo en territorio común hace más de 20 años en su Informe anual<sup>3</sup>, la falta de coordinación entre la Hacienda Estatal y las autonómicas, considerando “poco razonable que la falta de coordinación obligue al contribuyente a soportar los costes derivados hasta la resolución”. Si a esto añadimos la multiplicidad de sistemas tributarios, cada Administración tributaria soberana de sus propias actuaciones en su territorio, la complejidad en la situación particular de los obligados tributarios se incrementa notablemente.

Desde la implementación material y efectiva de la Junta Arbitral del Concierto Económico allá por el año 2008, existen aún hoy conflictos que, por ejemplo iniciados ya hace más de 7 años, todavía se encuentran pendientes de resolución por aquél órgano que dirime las controversias planteadas. En tales discrepancias tributarias, cuando versan sobre cantidades ya ingresadas en una de las Administraciones implicadas, el obligado tributario queda relativamente al margen de la cuestión litigiosa. En cambio, al referirse a otros casos, como devoluciones del IVA por ejemplo, pudiera ocurrir que éstas quedaran paralizadas. Estos casos suceden excepcionalmente, procurando las Administraciones Públicas en sus actuaciones tributarias evitar perjuicios a los contribuyentes en cumplimiento del principio de neutralidad en el IVA, como ya han dejado patente los Tribunales de Justicia en diferentes sentencias (véase la STS de 11 de abril de 2013, en Rec. nº 17/2012).

3 Informe del año 1998 del Defensor del Pueblo, en cumplimiento de la obligación establecida tanto en el artículo 54 de la Constitución española como en el artículo 32 de la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, de rendir cuentas ante las Cortes Generales de la gestión realizada durante el año 1998, como Alto Comisionado para la defensa de los derechos fundamentales recogidos en la Constitución.

La mencionada resolución judicial citaba las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, las cuales consideraban improcedente exigir requisitos suplementarios impeditivos, de forma absoluta, en el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado. La misma apuntaba así:

*“Por tanto, siendo indiscutible el derecho de devolución -al menos sobre el papel y sin perjuicio de las comprobaciones a las que haya lugar- que corresponde al sujeto pasivo, vieniendo una u otra Administración obligada a atender a dicho derecho del sujeto pasivo conforme a los criterios predeterminados normativamente, dichas normas y su interpretación no pueden convertirse en obstáculo insuperable para negar al sujeto pasivo su derecho a la devolución, cuando consta, además, que ejercitó dicho derecho ante una y otra Administración.”*

En la actualidad, la actividad de la Junta Arbitral del Concierto se encuentra suspendida desde hace más de dos años, no así su homóloga en territorio navarro. El motivo obedece a la falta de nombramiento de dos de sus tres vocales, a causa del cese voluntario de los mismos por razones de diferente naturaleza. La presencia de los tres vocales resulta necesaria al ser requisito imprescindible para la válida constitución de la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 del 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.

A fecha del presente artículo, los nombramientos de los vocales y sus suplentes se encuentran pendientes de acordar entre las Instituciones del País Vasco y la Administración General del Estado, según lo prevenido en el art. 65.Uno del Concierto. Esta falta de previsión, carecer de vocales suplentes, hubiera sido fácilmente subsanable de haber tenido la perspectiva del importante papel que desempeña la Junta, en cualquiera de las diferentes reuniones mantenidas por la Comisión Mixta del Concierto Económico hasta la fecha, con las consecuencias que esa inactividad lleva aparejadas.

Con fecha 16 de octubre del presente se publicaron en Boletín Oficial del Estado dos leyes que incorporaban sendos tributos. La primera de ellas, la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y, la segunda, la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, con la consiguiente previsión de la obligada adaptación del Concierto Económico, así como del Convenio. A efectos de su concertación, se ha otorgado plazo hasta el 16 de enero de 2021 para articular los acuerdos correspondientes en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, en el caso vasco, y de la Comisión Coordinadora, en la Comunidad Foral de Navarra.

Ciertamente, no entender la necesidad de nombrar no solo vocales titulares sino también suplentes, sería una ocasión perdida en detrimento de las funciones propias que la Junta Arbitral efectúa en la expansión real y efectiva del contenido y espíritu del Concierto Económico en materia tributaria.

En la Comunidad Foral de Navarra, la Junta Arbitral del Convenio Económico mantiene su actividad ordinaria, resolviendo actualmente conflictos. Sus resoluciones se dictan en un plazo comprendido entre un año y dos, aproximadamente, habiendo resuelto 8 conflictos<sup>4</sup> durante el año 2020, excepcionalmente anómalo por la Covid-19.

Y es que además de las funciones atribuidas a estas Juntas, detalladas en los art. 66 del Concierto Económico, y 51 del Convenio Económico, el resto de tareas desempeñadas no resultan menos relevantes. La experiencia acumulada en estos últimos 12 años indica que, además de las funciones formalmente atribuidas, las Juntas Arbitrales integran y completan el texto concertado y convenido, cuando se detectan lagunas o situaciones a las cuales la ley formal no ofrece respuesta desde su literalidad. Este es el origen de la cuestión conflictiva en el ámbito competencial, en no pocos casos.

<sup>4</sup> Referencia obtenida de los datos contenidos en la página web de la Hacienda Foral de Navarra, a fecha de redacción del artículo.

A título ilustrativo, las Resoluciones de 15 de mayo de 2009 y de 19 de junio de 2009 de la Junta Arbitral del Concierto, ratificadas por las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2010, en Rec. nº 378/2009, y de 17 de junio de 2010, en Rec. nº 529/2009, respectivamente, resolvieron la cuestión del traslado de saldos de IVA entre diferentes Administraciones tributarias, cuando los contribuyentes, en concreto personas jurídicas en el conflicto analizado, trasladaban su domicilio fiscal de territorio común a foral, ostentando saldos de IVA a compensar devengados frente a la Administración tributaria de origen previamente al traslado.

En estos asuntos denominados "mochila de IVA" no hubo modificación del cuerpo legal del Concierto tras la resolución del conflicto. Sin embargo, la Junta Arbitral resolvió, con ratificación del Tribunal Supremo, una situación que entendía vulneraba el texto concertado causando un enriquecimiento ilícito de una Administración sobre otra, incluso superando el sentido de la normativa sustantiva del propio Impuesto en cuestión. Ante la falta de regulación expresa que diera respuesta al conflicto suscitado, la Junta Arbitral efectuó una labor de exégesis del Concierto, por medio de una interpretación lógica y sistemática del mismo, sin alterar la literalidad del cuerpo legal.

En otros casos, apreciada la laguna normativa, la Junta insta implícitamente con sus resoluciones a las Administraciones Públicas concernidas a modificar el propio texto concertado para regular los presupuestos de hecho que originan los conflictos.

Baste recordar, en definitiva, que las Juntas Arbitrales del Concierto Económico y del Convenio en opinión de la doctrina mayoritaria,<sup>5</sup> no son stricto sensu órganos arbitrales, sino que constituyen una vía especial de recurso administrativo con la finalidad de solventar conflictos competenciales en materia tributaria entre Administraciones.

<sup>5</sup> "¿Qué tiene de arbitral la Junta Arbitral?". C. Palao Taboada. Catedrático de Dº Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid. Gaceta Tributaria del País Vasco-Zergak.

ciones discrepantes. Es la vía previa al previsto recurso jurisdiccional ante el Tribunal Supremo, tal y como disponen el segundo párrafo del art. 67 del Concierto y el art. 51.3 del Convenio Económico, párrafo in fine.

Para cerrar este apartado, señalar que a lo largo del presente trabajo se citarán resoluciones de ambas Juntas Arbitrales, vasca y navarra, teniendo en cuenta la proximidad gramatical, aunque no en todas las cuestiones, en la redacción de sus respectivos articulados. Esta circunstancia permite, la utilización en gran medida de criterios emanados de cualquiera de estas dos Juntas, en forma de precedente<sup>6</sup>.

## 2.- LA LEY 10/2017 DE MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Tras la promulgación de la Ley 12/2002, reguladora del vigente Concierto Económico, fue objeto de diversas reformas legislativas. Así, se dictaron la Ley 28/2007, la Ley 7/2014 y hace aproximadamente tres años la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, que adaptaba el texto concertado a las modificaciones legales operadas en la normativa estatal (grupos fiscales, Impuesto sobre la Electricidad, opción de los no residentes para tributar por el IRPF y adaptación de la regulación del delito fiscal de conformidad con el novedoso régimen establecido en el Código Penal), la concertación en diferentes Impuestos (Impuesto sobre el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados) y otras cuestiones tributarias.

Esta “continua” reforma legislativa del aspecto tributario del Concierto aprobado en 2002, permite apreciar la sustancial relevancia que supone mantener “actualizado” dicho texto. Y ahí la Junta Arbitral tiene qué decir y no poco, en los estadios previos de “lege ferenda”, al detectar aquellas cuestiones no resueltas e identificadas conceptualmente como “lagunas normativas”,

<sup>6</sup> “Competencia para la exacción del IVA en el caso de operaciones de emisión de tarjetas de pago de combustible”. I. Zapirain Torrecilla. Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Revista Forum Fiscal, nº 233, Sección Actualidad fiscal, CISS.

confirmadas a posteriori por el Tribunal Supremo, en algunas de sus resoluciones sobre el particular.

El presente trabajo únicamente se va a centrar en dos preceptos del Concierto modificados por la Ley 10/2017: por un lado, el art. 7 relativo a la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo; y por otro, el novedoso y complejo art. 47 ter enfocado a la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras que ejercitan las diferentes Administraciones tributarias.

### 2.1.- Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo

Uno de los cambios introducidos por la Ley 10/2017 se refiere a la modificación del art. 7 de la Ley 12/2002 al concretar la regla de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo. Dicho precepto clarifica el criterio determinante para localizar el lugar donde se prestan los trabajos o servicios en determinadas situaciones que, con anterioridad a la reforma, no se encontraban expresamente regulados, constituyendo un incesante e ininterrumpido foco de conflictos entre Administraciones, a efectos de atribuirse la competencia de exacción de las retenciones aplicadas sobre las retribuciones abonadas a los prestadores de tales servicios.

Tal cambio normativo en el mencionado precepto del Concierto, sobrevino como consecuencia de la actividad ordinaria de la Junta Arbitral, como órgano resolutario de controversias en materia competencial. La Resolución nº 6/2018, de 28 de junio, puso de manifiesto dos cuestiones de gran relevancia.

Por una parte, la referida Resolución afirmaba la existencia de lagunas legales en el Concierto y estimaba que aquellas situaciones que no fueran solventadas por el propio articulado del Concierto, en ningún caso atribuían competencias por defecto, a favor de la Administración tributaria del Estado. En estos casos, apuntaba la citada resolución, se debía acudir a las reglas

generales del Concierto Económico para subsanar el vacío legislativo.

Así lo reconoce el Alto Tribunal, en la sentencia de fecha 4 de octubre de 2019, en Rec. nº 411/2018, que confirmaba la Resolución de la Junta Arbitral, cuando afirmaba:

*"Es indiscutible que la regulación anterior a la reforma de 2017 presentaba una laguna que, necesariamente, debe ser llenada por el intérprete o por el aplicador del Derecho.*

Y los argumentos empleados por la Junta Arbitral para efectuar esa labor integradora no solo son absolutamente lógicos, sino que -a nuestro juicio- son los que mejor se atemperan a nuestro ordenamiento jurídico, tributario y laboral."

Expresamente reconocía a la Junta Arbitral esa labor integradora del Concierto.

Y por otra parte, sin duda alguna, estaba sentando las bases de una forma "sui generis" de efectos retroactivos -aunque de facto no lo sean- por el efecto derivado de las reformas operadas a posteriori en el propio texto del Concierto, esto es, la aplicación de las modificaciones normativas posteriores a conflictos anteriores aún pendientes de resolver, siempre que los presupuestos de hecho abrigasen una identidad sustancial.

La resolución judicial, palmaria en sus términos, resulta meridiana en su argumentación al considerar la reforma posterior del Concierto un criterio válido, fundamentado en una interpretación auténtica, fruto del acuerdo de las únicas Administraciones con facultades modificativas del Concierto, las Instituciones del País Vasco y Estado, para determinar la Administración tributaria competente en el conflicto interpuesto. Señalaba lo siguiente:

*"En todo caso, bien puede colegirse -como señalan las Diputaciones demandadas- que lo que ha hecho la Ley de 2017 era llenar la laguna que hemos identificado y ofrecer una interpretación auténtica sobre la cuestión, que se proyecta hacia el futuro, cierto es, pero que puede perfecta-*

*mente constituir el parámetro interpretativo -respecto de períodos anteriores- de un extremo que puede ofrecer alguna duda sobre su resolución."*

Fruto de aquella Resolución de la Junta Arbitral, confirmada íntegramente por el Tribunal Supremo, se incorporó por la Ley 10/2017 una nueva redacción del art. 7 al texto concertado, siendo su literalidad:

*"Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.*

*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 o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.*

*Asimismo en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.*

*b) Los procedentes de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Montepíos, Mutualidades, fondos de promoción de empleo, planes de pensiones, entidades de previsión social voluntaria así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades, cuando el perceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco.*

*c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los*

Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigibles por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de los Organismos autónomos y entidades públicas empresariales, Sociedades mercantiles estatales, Consorcios de adscripción estatal, Fundaciones estatales, Universidades públicas no transferidas, Autoridades Portuarias de los puertos que se encuentran en territorio vasco."

Por lo que a este artículo le ocupa, se hará un comentario sobre la letra a) del apartado Uno del párrafo, ya que el resto del contenido del precepto, por ejemplo el apartado Dos, es causa de numerosos conflictos ante la Junta Arbitral

aún en la actualidad, cuyo análisis bien permitiría otro artículo más extenso.

La Ley 10/2017 introdujo una modificación normativa en la redacción del art. 7 más detallada, al incorporar supuestos nuevos anteriormente no recogidos a los que se aplicaba (teletrabajo, trabajos o servicios prestados en el extranjero, en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar) y alteró significativamente la fórmula constitutiva de la regla de cierre. La citada reforma legal amplía sustancialmente los supuestos objeto de aplicación al extender tal criterio no solo a los casos en que los trabajos o servicios se prestasen en territorio común y vasco, sino también cuando no se pudiera determinar el lugar en donde se realizasen los mismos. En ambos supuestos, resultaría competente la Administración tributaria del territorio donde se localizara el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

A fecha de hoy, un elevado número de conflictos referidos a esta problemática siguen residenciados y pendientes de resolución por parte de la Junta Arbitral. Esta controversia ya ha sido superada en base al resultado de combinar la modificación normativa operada por la Ley 10/2017, el certero actuar conforme a Derecho de la Junta Arbitral y la confirmación argumental desplegada por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 4 de octubre de 2019.

Lo único que impide a la Junta Arbitral del Concierto Económico resolver de oficio, acumulando todos los conflictos referidos a esta controversia, es el nombramiento de vocales integrantes de la misma por parte de las Administraciones competentes.

## 2.2.- Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras

La citada reforma de 2017 introdujo un nuevo precepto en el texto concertado: el art. 47 ter. Bajo este artículo no subyace la búsqueda de una solución ante una situación conflictiva en el ámbito competencial, más bien se trata dar contenido a los art. 2.Uno.Tercero y 4.Tres del

Concierto Económico, al referirse a los principios de coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales y el Estado. En mayor medida regula cuestiones procedimentales, cuya falta de regulación generaba controversias.

La actividad económica que desarrollan los operadores implica numerosas relaciones comerciales entre entidades diversas. Si, además, aquellas se encuentran vinculadas, pero sujetas a diferente competencia tributaria de exacción e inspección por razón del territorio, afloran ciertas incidencias derivadas de las disfunciones en la coordinación y colaboración entre las diferentes Administraciones tributarias. Según la interpretación que se pueda atribuir a la operación por parte de cada Hacienda competente sobre su respectivo contribuyente, las discrepancias en el ámbito tributario, se residenciarán en primera instancia ante la Junta Arbitral para su resolución, según dispone el Concierto y también el Convenio Económico.

En 2009 se originó un conflicto (DFG-AEAT) en relación a un supuesto de entidades vinculadas sometidas a diferente régimen competencial de exacción e inspección, a causa de un procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas. El objeto de aquel se originaba por la actuación inspectora de una de las Administraciones implicadas (AEAT), al generar un mayor ingreso ante dicha Administración Pública por parte de la sociedad inspeccionada. A su vez, esta actuación inspectora provocaba por la vinculación un ajuste bilateral en la otra mercantil vinculada, reduciendo la tributación frente a la Administración tributaria afectada (DFG). Las consecuencias fiscales derivadas del procedimiento inspector sobre el primer contribuyente llevadas a cabo por la AEAT repercutían en el ámbito competencial de la Hacienda Foral, competente sobre el segundo obligado tributario, aunque no hubiera participado ni tenido acceso a la información en el procedimiento llevado a cabo por la AEAT, el cual afectaba a ambas entidades sujetas a vinculación.

Esencialmente, y así lo supo manifestar la Junta Arbitral, la cuestión debatida aludía a la capa-

cidad de actuación que la Administración tributaria no interviniente ostentaba en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, llevado a cabo por la primera de las Administraciones. La discusión se centraba en entender si resultaba ajustado al Concierto, o no, la fijación unilateral a la segunda de las Haciendas afectadas -al mermar la cuantía depositada en sus arcas- sin permitir su participación en el procedimiento, cuando cada una de las Administraciones, foral y común, ejercía sus propias competencias inspectoras sobre las respectivas sociedades vinculadas afectadas por este conflicto.

No se discutía una cuestión competencial. La discrepancia se sustentaba en el procedimiento a emplear en este tipo de situaciones, puesto que la competencia de exacción y de inspección sobre cada una de las empresas no era objeto de controversia, a la luz de los puntos de conexión recogidos en el texto concertado.

Este precepto vino a colmar otra laguna legal -una más- que atinadamente detectó la Junta Arbitral en su Resolución 8/2012, de 2 de julio, por medio de la cual trataba de resolver, aunque lo hizo tan sólo en la medida de sus posibilidades. La problemática consistía, evidentemente, en la ausencia de respuesta a la cuestión por la normativa del Concierto. Cabe considerar que tal decisión arbitral, aunque no resolvía el conflicto de forma definitiva, sí construía los cimientos sobre los que se asentaría la futura reforma del Concierto acaecida en 2017, que establecería las bases y el procedimiento para llenar una laguna normativa que mantenía hasta la fecha la situación irresoluble.

Así, la citada Resolución acordaba que las dos Administraciones tributarias implicadas “están obligadas a intercambiarse la información relativa a la valoración de las operaciones realizadas entre” las entidades afectadas por el asunto “vinculadas a la anterior, 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.”

Conviene recordar que esta situación causaba un perjuicio, en su conjunto, a los operadores económicos sujetos a vinculación, ya que el aumento recaudatorio que soportaba una de las mercantiles vinculadas sujeta por mor del territorio ante una de las Haciendas en disputa, se traducía en un gasto de la otra mercantil en la Hacienda tributaria no actuante. En caso de discrepancia por parte de la Hacienda no actuante, se ocasionaba una paradoja tributaria que contribuía a la sobreimposición del grupo de entidades vinculadas en el cómputo total de gravamen respecto a las dos Haciendas implicadas.

Como puede observarse, los conflictos entre Administraciones tributarias derivadas del ejercicio de sus legítimas competencias, a tenor del sistema tributario implantado en el conjunto del territorio fiscal por la Constitución de 1978 y sus normas de desarrollo, han llegado para quedarse, a luz de las disfunciones derivadas de la aplicación de las normativas tributarias vigentes en cada ámbito territorial.

Posteriormente, en otros dos conflictos planteados por la DFB en 2013 y 2015, de gran similitud respecto a la cuestión competencial discutida, referida también a operaciones entre entidades vinculadas, la Junta Arbitral dictó la Resolución nº 15/2018, de 14 de septiembre.

Con anterioridad al dictado de la misma, las Administraciones implicadas adoptaron unilateralmente acuerdos con criterios coincidentes en la valoración de las operaciones objeto de conflicto. Tal y como recoge el propio texto, la Junta Arbitral señalaba:

- Que no podía darse un incumplimiento por parte de la Administración tributaria actuante, la AEAT, ya que no existían "normas procedimentales" aplicables a dicho caso, puesto que las mismas fueron objeto de incorporación al Concierto a partir de la publicación de la Ley 10/2017, vía art. 47 ter.
- Que en el procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo por la misma Administración tributaria no atendió ni tuvo

en cuenta la interpretación y la concreción del principio de colaboración efectuado en la Resolución 8/2012 dictada por la Junta Arbitral.

Ante tal situación, como ya apuntaba la Junta Arbitral en la Resolución 8/2012, no cabía otra alternativa en manos de las Administraciones Públicas signatarias del Concierto, que materializar el impulso normativo avanzado por aquella en un precepto. De esta manera, el art. 47 ter fue incorporado en el texto concertado por la Ley 10/2017, tal y como lo avanzó I. Zapirain Torrecilla<sup>7</sup> en 2014, cuando señalaba la necesidad de arbitrar "un procedimiento de actuación a seguir en supuestos como el planteado de obligado cumplimiento por parte de las Administraciones interesadas".

Esta ha sido la última actualización del texto legal hasta la fecha, aunque en breve será nuevamente objeto de modificación con motivo de la concertación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, anteriormente mencionados, prevista para primeros del próximo año 2021.

Dada la novedad del citado precepto, se procede a perfilar ciertos aspectos de su contenido. El art. 47 ter del Concierto Económico dispone la siguiente redacción:

*"Artículo 47 ter. Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras.*

*Uno. En los supuestos en los que conforme a los criterios establecidos en el presente Concierto Económico, corresponda a distintas Administraciones la competencia inspectora para regularizar las operaciones a que hace referencia el apartado Dos siguiente, deberán coordinar sus*

<sup>7</sup> "Notas sobre las modificaciones a incluir en el próximo Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco acordadas por la Comisión Mixta del Concierto Económico. Algunas otras cuestiones pendientes". I. Zapirain Torrecilla. Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Gaceta tributaria del País Vasco -Zergak, nº 47, año 2014, pags 109-132.

competencias de exacción o inspección con el resto de administraciones afectadas por la regularización conforme a lo previsto en el presente artículo.

Dos. La coordinación de competencias será procedente en relación con los siguientes supuestos:

a) Regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

b) Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión.

Tres. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, la Administración que esté ejercitando sus competencias en relación con alguno de esos supuestos, deberá comunicar, con anterioridad a formular propuesta de resolución al contribuyente o de formalizar la correspondiente acta de inspección, a las otras Administraciones afectadas los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que entienda procedente.

En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución por parte de las otras Administraciones concernidas, ésta se entenderá aprobada y todas ellas quedarán vinculadas frente a los contribuyentes, a quienes deberán aplicar esos criterios.

De existir observaciones, se dará traslado de las mismas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa donde podrá llegarse a un acuerdo sobre las observaciones planteadas.

En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un

mes, quien deberá resolver la controversia, previa audiencia del contribuyente, por medio del procedimiento abreviado previsto en el artículo 68 del presente concierto económico.

Cuatro. Una vez resuelta la controversia o en su defecto transcurridos los plazos previstos en el apartado dos del artículo 68 de este Concierto sin pronunciamiento de la Junta Arbitral, la Administración actuante podrá continuar las actuaciones y dictar los actos administrativos correspondientes, cuyos efectos entre administraciones se suspenderán hasta la resolución de la Junta Arbitral."

El precepto se estructura en cuatro apartados. El primero de ellos recoge, sin lugar a dudas, el mandato que la Junta Arbitral señalaba como necesario en su Resolución 8/2012, esto es, la obligación de cualquier Administración tributaria de coordinar las competencias de exacción o inspección con el resto de Administraciones afectadas por la regularización de la situación de un contribuyente, conforme a los casos recogidos en el precepto en cuestión.

Del análisis de citado apartado se infiere una reflexión, ¿la ausencia de utilización de este procedimiento, en aquellos casos a los que resultara aplicable, implicaría la nulidad de pleno derecho de las actuaciones tributarias llevadas a cabo por la Administración actuante? Vemos la opinión de la Junta y el Alto Tribunal, al respecto.

En el segundo apartado, como se observa en la transcripción, no solo se introdujo una solución normativa a la problemática de las operaciones vinculadas entre operadores económicos sometidos a diferente Administración tributaria territorial, sino que también se introdujo un nuevo supuesto: la calificación de operaciones de forma diferente a como las había declarado el contribuyente en el ámbito de la imposición indirecta, que con frecuencia generaba conflictos entre las diferentes Haciendas implicadas. De hecho, ya se han planteado por las Administraciones diferentes conflictos en relación con esta controversia.

El tercero recogía el procedimiento a seguir por parte de los actores públicos a efectos de llevar a buen término el principio de coordinación regulado en el art. 2.Uno del Concierto Económico, como uno de los principios generales en que se sustentan las relaciones entre los sistemas tributarios forales y de territorio común.

En el procedimiento descrito destaca la asimilación en la regulación de su tramitación, sustancialmente próxima a la contenida en el art. 64.b) del Concierto, referida a las consultas que se residencian en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Asimismo, se atribuye competencia a la citada Comisión para resolver sobre las observaciones que se planteen relativas a las cuestiones del art. 47 ter, según dispone la letra c) del mismo art. 64, cuando las partes afectadas no alcancen un acuerdo de forma bilateral en el plazo de 2 meses. Incluso, cuando no se produce un acuerdo interadministrativo en el plazo marcado al efecto, este órgano o cualquier Administración concernida puede plantear el correspondiente conflicto de competencias ante la Junta Arbitral.

Sin intención de detenerme en exceso en este apartado, sí considero conveniente poner de manifiesto la complejidad que entraña otorgar tal función a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Sin prejuzgar la positiva intencionalidad de tal atribución competencial, quizás provoque cierta dificultad de encaje la posibilidad de plantear conflicto en esos supuestos, con lo prevenido en el art. 66.Uno del Concierto Económico. Este precepto establece que el órgano arbitral conoce de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas, de forma bilateral, como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico, a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En relación con este tema, el Tribunal Supremo ha manifestado en su Auto de 30 de abril de 2013, en relación al conflicto de competencias nº 21/2009 (HFN (con anterioridad HTN) vs AEAT), la falta de legitimación activa en vía judicial de

una Administración tributaria, con el argumento de que el criterio adoptado en la Resolución de la Junta Arbitral impugnada no afectaba a la esfera de los derechos o expectativas de dicha Administración, en relación con la tributación de un contribuyente determinado.

Y en base a tal motivo argumental, surge la pregunta ¿Este nuevo precepto instaura la multilateralidad en los conflictos planteados ante la Junta Arbitral, referidos a situaciones tributarias individuales, en aquellos supuestos tramitados vía art. 47 ter del Concierto Económico?

En caso de ser afirmativa la respuesta, ¿La Junta Arbitral puede resolver un conflicto entre dos Administraciones tributarias, en base a argumentaciones planteadas por una tercera Administración tributaria o la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, carentes todas ellas de competencia exaccionadora e inspectora en el caso particular discutido?

Por lo que parece, el adecuado encaje de este precepto en el texto concertado implicaría una modificación en algunos aspectos de su literalidad. En cualquier caso, habrá que esperar a las diferentes resoluciones y sentencias que se dicten sobre la materia.

En otro orden de cosas, señalar que si bien es cierto que la Ley 12/2002 determina la distribución competencial entre las Haciendas, común y forales, y la Junta Arbitral lo integra por medio de sus resoluciones tomando en consideración su articulado y los principios generales que lo inspiran, no es menos cierto que el Tribunal Supremo desempeña también su rol en la aplicación del texto concertado. Esta labor se materializa directamente mediante el dictado de sentencias en los recursos interpuestos frente a las resoluciones del órgano arbitral (art. 67 del Concierto). Y también indirectamente a través de los recursos de interés casacional objetivo, sobre asuntos planteados por los propios contribuyentes en demanda de la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos por ley a los mismos y que afecten a asuntos contenidos en el texto concertado.

Por ejemplo, en el caso de la letra a) del apartado Dos del art. 47 ter del Concierto, la regularización por diferentes Administraciones tributarias de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, no se determinan todos los aspectos procedimentales.

Atendiendo a ello, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 establece, respecto de un caso particular que analiza la normativa vigente en territorio común (art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 regulador del Impuesto sobre Sociedades y 21 del Real Decreto 1777/2004 que regula su Reglamento), que “para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculados al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza”, no siendo admisible, continúa la sentencia, “que por firmeza de la liquidación en el que se modifica el valor de la operación vinculada se refiera exclusivamente a la vía administrativa, pues ni ello se deriva de norma alguna, ni coincide con lo que se entiende por firmeza del acto”.

Si se entendiera extrapolable tal argumento, el principio general de coordinación en que se fundamenta el Concierto, se traduciría en la necesaria obtención de firmeza de la liquidación practicada frente al contribuyente con anterioridad a la realización del ajuste bilateral por parte de la otra Hacienda afectada.

Y en caso de desacuerdo entre Administraciones, y no habiendo resuelto la Junta Arbitral en plazo, la aplicación del apartado Cuatro del art. 47 ter del Concierto, que permite la continuación de las actuaciones con dictado de los actos administrativos correspondientes, generaría una situación cuando menos curiosa, puesto que ante la actuación administrativa el obligado tributario ostentaría el derecho a oponerse tanto en vía administrativa como en vía judicial, si lo considerase oportuno, quedando afectado el art. 66. Dos del Concierto. Este precepto dispone que “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”.

En cualquier caso, volviendo a la cuestión, el Tribunal Supremo con sus criterios interpretativos, puede incidir en la aplicación del contenido del texto concertado.

Otro botón de muestra es la sentencia de 17 de septiembre de 2020. En ella se enjuicia un caso de operaciones vinculadas referido a una liquidación practicada sobre el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2008, respecto de dos entidades sujetas una a competencia tributaria en territorio foral y otra en territorio común. El Tribunal concluye que “la AEAT tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos”, siendo la consecuencia jurídica de tal omisión, en aquel caso enjuiciado, la anulación de la liquidación tributaria derivada del acta correspondiente.

No sería extraño entender que las citadas resoluciones judiciales, y otras que se dicten, maticen aspectos del procedimiento regulado en el art. 47 ter del Concierto Económico, conforme a las argumentaciones jurídicas contenidas en las mismas.

Apuntar que el texto del Convenio Económico, a día de hoy, no recoge precepto de similares características al artículo del Concierto analizado en este apartado.

### 3.- PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA VERSUS PRESUPUESTARIA

El presente apartado versa sobre el instituto de la prescripción, aunque no en su vertiente adquisitiva sino como modo de extinción de derechos y acciones de cualquier clase.

Atendiendo a la materia que nos ocupa, quizás podría entenderse que a efectos de determinar la legislación aplicable a los conflictos competenciales entre Administraciones tributarias en

materia de prescripción sobre deudas, habría que acudir directamente a la Ley General Tributaria, a las normas forales generales tributarias de cada una de las Haciendas Forales vascas o a la Ley Foral General Tributaria en Navarra. Sin embargo, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente no es exactamente así.

Una vez ingresada la deuda tributaria por parte de los contribuyentes a favor de la Hacienda pertinente, común o foral, puede surgir controversia sobre la correcta sujeción del gravamen a la Administración tributaria competente por razón del territorio. En ocasiones, la vulneración del punto de conexión aplicable a dicho tributo, motiva a las Administraciones Públicas afectadas a iniciar la tramitación del conflicto competencial oportuno.

En tal situación, la deuda ingresada por el operador económico se corresponde con la deuda tributaria definida en el art. 58 y siguientes de la Ley 58/2003 General Tributaria, en los preceptos equivalentes de las normas forales de los tres Territorios Históricos (art. 57 y ss NF 6/2005 GT del THA, art. 56 y ss NF 2/2005 GT del THB y art. 57 y ss NF 2/2005 GT del THG) y en el art. 50 y siguientes de la Ley Foral 13/2000 General Tributaria navarra. Por ello, a efectos de prescripción extintiva, en las mencionadas normativas vigentes en cada uno de los territorios citados se regula dicho régimen, el cual resulta atribuible e imputable a las relaciones jurídico-tributarias entre el contribuyente y la Administración competente.

En cambio, a efectos de los créditos públicos exigibles entre las propias Haciendas, derivadas de tributos percibidos de los contribuyentes, se atiende a otra normativa, como se expondrá a continuación. La discusión sobre la aplicación o no de la prescripción en estos conflictos afecta a un crédito de derecho público. En ningún caso se refiere a ejercicios o períodos impositivos referidos a un contribuyente en particular.

Llegados a este punto, resulta oportuno traer a colación la mención de dos conceptos, a efectos de aquellos conflictos de competencias interadministrativas: la prescripción tributaria y la

presupuestaria. La primera regulada en la Ley 58/2003 General Tributaria, en las normas forales generales tributarias de los tres Territorios Históricos y en Ley Foral 13/2000 General Tributaria de Navarra, mientras que la segunda se circunscribe a las normas reguladoras referidas al ámbito presupuestario en cada uno de los territorios citados.

Así, teniendo en cuenta que la normativa en los territorios forales (NF 3/2004 en el THA, DFN 5/2013 en el THB y NF 4/2007 en el THG) y en Navarra (Ley Foral 13/2007) resulta de contenido en gran parte similar, se reproduce el art. 15 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, vigente en territorio común, referido a la prescripción de los derechos de la Hacienda Pública estatal:

*“1. Salvo lo establecido por las leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cuatro años el derecho de la Hacienda Pública estatal:*

*a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse.*

*b) Al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación o, si ésta no fuera preceptiva, desde su vencimiento.*

*2. La prescripción de los derechos de la Hacienda Pública estatal se interrumpirá conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y se aplicará de oficio.*

*3. Los derechos de la Hacienda Pública estatal declarados prescritos deberán ser dados de baja en las respectivas cuentas, previa tramitación del oportuno expediente.*

*4. La declaración y exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, haya lugar por la prescripción de créditos de la Hacienda Pública estatal se ajustará a lo prevenido en la normativa reguladora de la responsabilidad contable.”*

De acuerdo con el precepto transcritto, en territorio común las facultades de la Hacienda esta-

tal a reconocer o liquidar créditos y al cobro de los mismos frente a otras Administraciones Públicas, quedan sujetas a la prescripción presupuestaria. Sin embargo, por expresa remisión, la regulación sobre la interrupción de la prescripción sobre dichos derechos se remite a la normativa tributaria, en concreto, a la Ley 58/2003 General Tributaria. De la misma forma, en cada territorio autónomo fiscal, la incidencia de la normativa presupuestaria sobre el particular resulta asimilable.

Hace más de 10 años, la Junta Arbitral del Convenio Económico, en el conflicto nº 22/2009, dictó Resolución el 16 de septiembre de 2010, con referencias a este tema. En ella establecía una clara distinción entre, por un lado, las deudas tributarias que exaccionan a los sujetos pasivos las Haciendas, común y navarra, y, por otro, los créditos de derecho público no tributarios que se reclaman las Administraciones entre sí, en orden a la distribución competencial tributaria determinados en base a los puntos de conexión contemplados en el Convenio Económico.

Así, con motivo de tal conflicto, la mencionada Resolución realizaba las siguientes consideraciones en torno a la prescripción de los créditos entre Administraciones en el orden tributario, aunque si bien referido a un caso de discrepancia en la domiciliación de contribuyentes:

*“No hay duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son créditos de derecho público no tributarios, pero hay que tener en cuenta que las consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones. Es obvio que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, pero esto no significa que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes”.*

Atendiendo al texto reproducido, se advierten dos conclusiones en las controversias respecto al domicilio de los sujetos pasivos:

- 1º) Las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos.
- 2º) Incluso cuando la prescripción impida reclamárselo a la otra Administración afectada, cabe la posibilidad de ejercitar facultades, potestades o incluso derechos subjetivos propios de la Administración competente frente a los contribuyentes, en el caso de que aquellos no hayan caducado o prescrito.

En el presente documento nos centraremos en la primera de las conclusiones, aunque se hará una breve referencia a la segunda.

Respecto a la primera de ellas, se ha dictado doctrina jurisprudencial en materia de prescripción entre Administraciones en esa misma línea.

En el conflicto nº 25/2008 (DFG vs AEAT), la Junta Arbitral del Concierto resolvió la cuestión mediante la Resolución 11/2014, de 19 de diciembre, en la cual señalaba la aplicación del plazo de 5 años (hasta el 31 de diciembre de 2004) o de solo 4 (a partir del 1 de enero de 2005) en materia de prescripción a las obligaciones y derechos entre Administraciones públicas, recogido en Ley General Presupuestaria, Texto Refundido aprobado por RDL 1091/1998, de 23 de septiembre, vigente hasta el 31 de diciembre de 2004 y Ley 47/2003, en vigor desde el 1 de enero de 2005, y Norma Foral 17/1990, de 27 de diciembre, sobre Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

A los efectos de lo que interesa en este artículo, la Junta consideró que dejar de ejercitar las propias competencias de comprobación de las autoliquidaciones presentadas por la entidad en aquel caso, no casaba con la pretensión de hacer recaer sobre la otra Administración en conflicto las consecuencias del no ejercicio de sus propias competencias. Además, añadía, que las comunicaciones realizadas a la mercantil afec-

tada efectuadas por la AEAT, no interrumpían el plazo de prescripción al no haber sido comunicadas a la DFG.

Fue objeto de recurso ante el Tribunal Supremo la Resolución 11/2014. La sentencia dictada el 15 de diciembre de 2015, sentó las bases del actual criterio jurisprudencial. En ella se recogían las siguientes aseveraciones en los Fundamentos de Derecho:

- a) En primer lugar disociaba la prescripción "tributaria" de la "presupuestaria", incardinando el conflicto en la segunda de ellas.

*"SEGUNDO .- Para empezar, debe quedar claro que la prescripción que la Junta Arbitral declara no es la del derecho de la Administración a liquidar los tributos o a exigir su pago, ni del derecho de los administrados a solicitar y obtener devoluciones [artículos 66 de la Ley General Tributaria de 2003 y 65 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa], sino del derecho de la Diputación Foral para que le fuese reconocido el eventual crédito ante la Administración del Estado por razón de las cantidades que devolvió a [ENTIDAD] (artículos 40 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria de 1998 y 15 de la Ley 47/2003 y artículo 21 de la Norma Foral 17/1990)."*

- b) Seguidamente reconocía la imposibilidad de interrumpir el plazo señalado para la prescripción presupuestaria por actuaciones referidas a un tercero, ajeno a las figuras del acreedor y deudor.

*"Y no puede ser considerado tal porque se opone a la naturaleza misma del instituto de la prescripción el que su plazo pueda ser interrumpido en beneficio del acreedor (la Diputación Foral) por un acto del deudor (la Agencia Estatal de Administración Tributaria) dirigido a un tercero y que no incide directamente sobre el derecho de aquél. Es más, habida cuenta de esa naturaleza, que al servicio de la seguridad*

*jurídica presume que, quien no ejercita su derecho en un plazo determinado por el legislador, lo abandona, no tanto la decisión de 20 de mayo de 2004, sino su notificación el 31 del mismo mes a la Diputación Foral abunda en la idea de que el transcurso del tiempo produjo la prescripción del derecho de esta última a reclamar al Estado."*

- c) Y por último, consideraba que la prescripción, al igual que pudiera serlo la extemporaneidad, resulta ser objeto de análisis previo a la cuestión de fondo del conflicto, ya que una vez advertida la misma, no cabe analizar ninguna otra pretensión planteada por las partes.

*"En virtud de lo expuesto, la demanda debe ser desestimada al haber prescrito el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a reclamar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin que, por consiguiente, haya lugar a pronunciarse sobre el otro argumento de la demanda, relativo a la competencia para practicar las devoluciones del impuesto sobre el valor añadido ingresado durante 1998 por [ENTIDAD]".*

De la misma forma, la Sección 2ª del Alto Tribunal recientemente sentó doctrina utilizando el mismo hilo argumental, incluso yendo más allá de la sentencia de 15 de diciembre de 2015, en el Recurso de Casación frente a la Resolución de 4 de febrero de 2019 dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico en el conflicto 98/2016 (AEAT vs HFN), en relación con la competencia para la exacción del IRPF correspondiente al ejercicio 2010.

La Junta en su Resolución, con voto particular del vocal J.A. Asián en la misma línea de lo apuntado ya por el Tribunal Supremo, resolvió favorablemente a las pretensiones de la AEAT. Respecto a la comunicación que la HFN hacía a la AEAT aceptando la domiciliación del contribuyente en cuestión, con la salvedad señalada "a los ejercicios no prescritos", consideró lo siguiente:

"18.-En lo que respecta al fondo del asunto, la discrepancia entre las Administraciones en conflicto radica en que la HTN alega que el crédito que le reclama la AEAT por el importe de los ingresos que realizó AAA por el IRPF de 2010 debe considerarse prescrito por tratarse de un crédito de derecho público no tributario y por haber transcurrido más de cuatro años "entre el período impositivo al que se imputan y el día en que se solicitó el cambio del domicilio fiscal del obligado tributario", mientras que la AEAT no admite esa prescripción porque considera que fue interrumpida por la presentación por AAA el 28-12-2012 de una autoliquidación complementaria ante la HTN.

19.-En la Resolución mediante la que aceptó la propuesta de cambio del domicilio fiscal de AAA, la HTN advirtió a la AEAT de que dicha aceptación afectaba únicamente "a los ejercicios no prescritos al 2 de octubre de 2015".

La prescripción a la que se refiere dicha advertencia no es, pues, la prescripción del derecho de crédito que ahora reclama la AEAT, sino la prescripción de determinados ejercicios tributarios.

Pues bien, entre "los ejercicios no prescritos al 2 de octubre de 2015", no estaba el de 2010 y, por tanto, hemos de entender que la HTN reconoció, mediante acto ya firme, el derecho de la AEAT a obtener la remesa de los fondos objeto del conflicto.

20.-La desestimación de la excepción de prescripción alegada por la HTN conlleva la estimación de la pretensión formulada por la AEAT."

Tal argumentación de la Junta Arbitral del Convenio Económico, según lo expuesto con anterioridad, contradecía la línea apuntada por el Tribunal Supremo. De aplicar el esquema diseñado por el órgano jurisdiccional en su sentencia de 15 de diciembre de 2015, la Junta se apartaba de la conclusión a la que, en base a los hechos probados, se debía haber llegado.

Y, como no podía ser de otra forma, el Tribunal Supremo enmendó la plana a la Junta Arbitral

de la Comunidad Foral de Navarra respecto a la Resolución emitida, ratificando la doctrina contenida en su propia sentencia anterior.

Así, la sentencia de 18 de mayo de 2020 consolidó los términos fundamentales en los que el Tribunal apoyaba su doctrina, en referencia al instituto de la prescripción interadministrativa. Establecía los elementos necesarios para solventar el conflicto debatido, incluso incorporando nuevos elementos a tener en cuenta para la aplicación de la prescripción presupuestaria.

En particular, en el Fundamento de Derecho Cuarto se establecen las premisas necesarias determinantes de la apreciación de esta modalidad de prescripción:

1) El día inicial del plazo de prescripción lo refiere al momento de presentación de la autoliquidación del IRPF por parte del sujeto pasivo, no a la fecha de vencimiento del plazo general de presentación de autoliquidaciones.

"El 14 de junio de 2011, don [PERSONA] ante la Hacienda Tributaria de Navarra la declaración del IRPF del ejercicio 2010, en la que figuraba una cuota a devolver de 4.997,66 euros, cantidad que fue devuelta el 10-01-2012. El 28 de diciembre de 2012 presentó el indicado una autoliquidación complementaria con una cuota a ingresar de 150,51 euros"

2) La finalización del plazo de la prescripción entre Administraciones se acota tras el transcurso de los 4 años, conforme a la normativa presupuestaria.

"2.2. No hay duda de que, en las relaciones entre Administraciones, nos hallamos ante un crédito de derecho público no tributario que, en el caso, ostenta la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria Navarra y que cuenta con un plazo de prescripción de cuatro años como se sigue, ineluctablemente, del artículo 25 de la Ley General

Presupuestaria y del artículo 25 de la Ley Foral de la Hacienda Pública Navarra."

- 3) A efectos únicamente de la interrupción de la prescripción, de acuerdo con la normativa presupuestaria, se acude por remisión a la normativa tributaria aunque referida a las actuaciones de las propias Administraciones entre sí, quedando ajeno a tal situación el obligado tributario.

"Y debe adelantarse desde ahora que ese plazo no puede interrumpirse por el acto de un tercero (el contribuyente, en este caso) ajeno a la relación de derecho público entre ambas Administraciones."

- 4) Las actuaciones frente a los contribuyentes efectuadas por cada una de las Administraciones carecen de eficacia interruptiva, por razón del desconocimiento por parte de cada institución de lo actuado por las demás.

"2.4. Entre el 14 de junio de 2011 y el 2 de octubre de 2015 han transcurrido cuatro años (los de prescripción) y la única cuestión que enervaría la aplicación de ese instituto -extremos en el que coinciden todas las partes- es la presentación por el contribuyente el 28 de octubre de 2012 de una declaración-autoliquidación complementaria del IRPF de 2010.

Pero esa declaración complementaria -como muy bien dice el voto particular- no interrumpe la prescripción del crédito en cuestión por cuanto, habida cuenta de su naturaleza no tributaria, resultaría ilógico que dicha prescripción pueda ser interrumpida en beneficio del acreedor (la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) por la actuación de un tercero (don [PERSONA]) con el deudor (la Hacienda Tributaria Navarra), pues solo interrumpen la prescripción los actos del deudor que impliquen reconocimiento de su deuda con el acreedor"

Para finalizar este apartado se plantea un inciso desde la perspectiva jurídica, en referencia a la conexión prescripción "tributaria" y "presupuestaria". La Junta Arbitral del Convenio Económico citaba en su Resolución, de 16 de septiembre de 2010, que una vez acreditada la prescripción interadministrativa ello "no significa que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes".

Esta afirmación, se refiere a la posibilidad de interrupción del instituto de la prescripción extintiva en el ámbito tributario, relación jurídico-tributaria contribuyente-Hacienda competente. Ello implicaría amparar actuaciones de la Administración tributaria finalmente competente frente al contribuyente, a pesar de estar vedada la reclamación frente a la otra Administración vía prescripción presupuestaria. No obstante, tal posibilidad se sujetaría, por lógica jurídica, a dos límites: el primero, la propia prescripción tributaria, en su caso, que impediría dictar actos administrativos por parte de la Administración competente frente al sujeto pasivo; el segundo, la posible sobreimposición en sede del contribuyente, ante un gravamen múltiple por parte de diferentes Administraciones tributarias por el mismo impuesto y ejercicio, que supondría una actuación vulneradora del ordenamiento jurídico sancionable por los Tribunales de Justicia.

En conclusión, considerando el instrumento de la prescripción como última razón de la protección del principio de seguridad jurídica, cabe manifestar que la doctrina sentada por el Alto Tribunal en las dos sentencias analizadas, aporta seguridad jurídica en las controversias competenciales interadministrativas.

#### 4.- INTERESES POR DEMORA EN EL PAGO ENTRE ADMINISTRACIONES

El título de este apartado por novedoso resulta complejo de abordar desde la perspectiva de lo público. Como bien es conocido, en los conflictos de competencias las Administraciones tri-

butarias no se giran intereses de demora entre las mismas.

Sin embargo quién hubiera dicho hace más de una década que las entidades financieras, en su actividad propia de otorgar préstamos hipotecarios, se verían envueltas en una situación tan negativa para sus cuentas de resultados como consecuencia de las diferentes sentencias dictadas por los Tribunales internos y comunitarios, adjetivando como abusivas cláusulas, por ejemplo relativas al tipo suelo o a la atribución íntegra al prestatario de todos los gastos hipotecarios, consideradas hasta aquel momento socialmente aceptadas, sin alegato alguno en contrario por parte de los ciudadanos en su calidad de clientes (véase la STJUE de 21 de diciembre de 2016). O el caso de los funcionarios interinos, no hace muchos años privados de la remuneración en concepto de trienios y actualmente incluso en la tesis de generar una situación equivalente al funcionario de carrera, por el abuso generalizado en el sector público por la utilización de esa figura, a juicio de los Tribunales de Justicia (léase la STJUE de 19 de marzo de 2020).

Las Administraciones Públicas, entes de derecho público de carácter territorial sin entrar en disquisiciones del vasto conglomerado de entes, organismos y empresas públicas conformados al amparo de la vigente legislación específica sectorial, son partícipes a diario en operaciones económicas que afectan a los administrados, personas físicas o jurídicas u otro tipo de entidades que actúan en el mercado mediante la entrega de bienes o prestación de servicios. Asimismo, también se interrelacionan con otras Administraciones Públicas, siendo el ámbito tributario uno más de los sectores donde ello ocurre, parcela en la que se va a centrar este apartado.

El Código Civil se ocupa de señalar en su ámbito la procedencia de sufragar intereses por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones que corresponden a las partes. En esencia, obedece a una compensación por el transcurso del tiempo desde que el deudor incumplió su obligación, con el consiguiente perjuicio económico del acreedor al depreciar su derecho.

Así, pues, su art. 1100 establece las consecuencias de la mora respecto del incumplimiento de las obligaciones:

*"Incurren en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación. No será, sin embargo, necesaria la intimación del acreedor para que la mora exista:*

*1.º Cuando la obligación o la ley lo declaren así expresamente.*

*2.º Cuando de su naturaleza y circunstancias resulte que la designación de la época en que había de entregarse la cosa o hacerse el servicio, fue motivo determinante para establecer la obligación.*

*En las obligaciones recíprocas ninguno de los obligados incurre en mora si el otro no cumple o no se allana a cumplir debidamente lo que le incumbe. Desde que uno de los obligados cumple su obligación, empieza la mora para el otro."*

Tal concepto en el marco de las Administraciones del Sector Público puede sugerir, al considerar sujetas las actuaciones tributarias a normativa especial, que los entes públicos de facto también pueden incurrir en mora. En efecto, las relaciones interadministrativas derivadas de los conflictos competenciales surgidos en aplicación del Concierto y del Convenio Económico, puede generar consecuencias que impliquen por parte del ente territorial incompetente compensar a otra Administración, esta vez sí competente, por aquellos perjuicios derivados por la falta de ingreso de las deudas tributarias a cargo de los contribuyentes, conforme establece la normativa tributaria aplicable a cada caso.

Siendo ello así, la misma situación puede apreciarse en supuestos de devoluciones de impuestos como en el caso del IVA. Ante discrepancias en materia de competencia exaccionadora, puede ocurrir que ninguna Administración fiscalizadora asuma la responsabilidad de tal merma recaudatoria, provocando la orfandad fiscal so-

brevenida del contribuyente, al no disponer de Hacienda propia que proceda a la devolución del importe correspondiente a las cuotas soportadas por el Impuesto.

Esta cuestión, sin duda alguna particularmente compleja, se aborda desde la óptica judicial analizando un supuesto de hecho particular.

Actualmente, las resoluciones dictadas por parte de la Junta Arbitral en los diferentes conflictos no abordan esta cuestión en profundidad. Sin embargo, en el ámbito civil, tributario y judicial, por citar algunos recintos del derecho, los intereses por demora en el cobro de las deudas resulta ser el principio general atendiendo a su naturaleza indemnizatoria (por todas, la STS de 24 de octubre de 1998). Esta circunstancia queda amparada bajo la explicación de vulnerar el principio de Justicia, cuando se obtiene un beneficio o ventaja derivado de un incumplimiento contrario al ordenamiento jurídico de un acto (STS de 25 de febrero de 2010).

Veamos un caso singular consistente en la devolución del IVA solicitado por un contribuyente mediante autoliquidación ante una Administración tributaria aparentemente competente. El asunto se refiere a una solicitud de devolución del IVA por el ejercicio 2001, presentada el 29 de enero de 2020 ante la AEAT por una sociedad. Ante la solicitud efectuada por el contribuyente, la AEAT se negó a efectuar la devolución esgrimiendo su incompetencia. La oportuna devolución se llevó a cabo pasados varios años a cargo de otra Administración tributaria, desnocedora inicialmente de su competencia, la DFB, que advirtió dicha competencia de forma sobrevenida por la comunicación recibida de la AEAT el 7 de noviembre de 2002. Finalmente, la devolución de las cuotas soportadas del IVA a favor de la entidad solicitante conllevó intereses de demora en una cuantía elevada, al ser efectuada trascurridos más de 6 meses desde la autoliquidación presentada ante la AEAT.

La Administración tributaria del Estado notificó su incompetencia para efectuar la devolución el 7 de noviembre de 2002 a la DFB, con inhibición

a favor de ésta última. Ante la también negativa de la DFB a proceder a la devolución por el Impuesto, alegando que no se encontraba domiciliada la entidad en su territorio, derivó en el planteamiento del oportuno conflicto ante la Junta Arbitral. Este órgano determinó, a efectos de domiciliación, la competencia de la DFB y, consecuentemente, la obligación de abonar las cuotas soportadas solicitadas por el contribuyente.

El conflicto surge en el momento de identificar la fecha inicial del plazo para determinar el abono de intereses de demora al obligado tributario. La DFB considera que al tener conocimiento de la solicitud el 7 de noviembre de 2002, el “dies a quo” a efectos de calcular los intereses a abonar sería a partir de los seis meses posteriores desde la presentación de la autoliquidación ante la DFB, tal y como establece la normativa vigente en el IVA (art. 115 NF IVA THB). La mercantil se opone y entiende que debe abonarse desde el trascurso de los seis meses pero teniendo en cuenta el día de presentación ante la AEAT.

Una vez declarada la competencia de la DFB, la mercantil recurre ante el TEAF del THB, el cual dicta resolución desestimatoria el 22 de octubre de 2010, fundamentada, básicamente, en la falta de negligencia de la DFB. No le faltaba razón en cuanto a la diligencia de la DFB.

Por su parte, recurrida la anterior resolución ante el TSJPV por el sujeto pasivo, vuelve a ser desestimada. En esta ocasión, el órgano judicial va más allá e imputa, sin ambages, la negligencia a la propia mercantil recurrente, al sentenciar el 15 de marzo de 2013 de la siguiente forma:

*“Tampoco la neutralidad del Impuesto se ve afectada ya que esta se encuentra sometida a trámites formales necesarios y razonables tales como la reclamación al obligado, la reclamación en plazo, la utilización de los impresos correspondientes, etc, que dotan de seguridad jurídica y razonabilidad a los distintos supuestos. En el caso son la necesidad de reclamar a la Administración competente, el transcurso del plazo sin reintegrar y la ausencia de negligencia por*

parte de la Administración los factores que condicionan razonablemente el reintegro, y ya hemos visto que ninguno de ellos se ha observado por quien debía atenerse a ellos para obtener la devolución, es decir, ha sido la propia recurrente quien no ha actuado conforme a las normas que determinan la devolución de las cuotas.”

Llegados a este punto se requiere un análisis preliminar de la cuestión.

Según el TEAF del THB, la ausencia de negligencia en el actuar de una Administración territorial resulta motivo suficiente para alterar el día inicial en el plazo de pago de los intereses de demora, retrasándolo hasta la fecha de notificación a la Administración tributaria competente. El TSJPV, además, añade que si la negligencia resulta imputable al obligado tributario, la argumentación resulta más sólida.

Tales argumentos carecían de virtualidad resolutoria para el caso enjuiciado, como a continuación se expondrá. De hecho, el TEAF del THB en Resolución de 24 de octubre de 2017 cambió su criterio y adoptó la posición contraria. Y el TSJPV hizo lo propio ya en sentencia de 30 de mayo de 2014.

Como bien cita I. Zapirain Torrecilla<sup>8</sup>, la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, concluyó en el conflicto 2/1999 (resolución de fecha 14 de diciembre de 1999) a favor de la exoneración al sujeto pasivo del deber de soportar perjuicios sobre esta situación, de la siguiente forma:

“Este precepto subroga a la Administración competente en la titularidad de los actos dictados por otra Administración. La liquidación definitiva dictada por la Administración incompetente se transforma *ex lege*, y a los solos efectos de su ulterior tramitación, en un acto administrativo de

la Administración competente: este es el significado de la atribución de «plenos efectos» a tales liquidaciones definitivas. La razón de esta asunción de los actos por parte de una Administración que no los ha dictado es evidente: el sujeto pasivo no tiene que soportar las consecuencias molestas de una actividad administrativa irregular, derivada de la articulación competencial entre distintos niveles de gobierno. Una cuestión interna entre administraciones no puede obligar al contribuyente a padecer la retrotracción del procedimiento administrativo.”

Y el Tribunal Supremo, en el caso ahora estudiado, se ratifica en esa misma línea argumental, si acaso con mayor claridad, al manifestar en su sentencia de 31 de marzo de 2014 la causa generadora del pago de los intereses de demora: la indisponibilidad temporal de las cuantías correspondientes por parte de los obligados tributarios.

Así, señala:

“No se puede cargar al sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido con las consecuencias financieras desfavorables del debate jurídico sobre la Administración obligada a la devolución del impuesto soportado en exceso sobre el devengado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria o la Hacienda Foral vizcaína, aunque fuera él quien lo suscitara.

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

A mayor abundamiento, la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado la defensa del derecho a la devolución a favor del contribuyente, sin que pue-

<sup>8</sup> “Algunas cuestiones pendientes de resolver en relación con el procedimiento de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco”. I. Zapirain Torrecilla. Gaceta Tributaria del País Vasco-Zergak.

da argumentarse en contrario, a excepción de determinados supuestos como la apreciación de fraude fiscal que no ocurría, al parecer, en el caso aquí examinado. Así, señala que el obligado tributario tiene derecho al abono a partir los seis meses desde la presentación de la auto-liquidación del IVA, de acuerdo a la normativa vigente, al amparo del principio de neutralidad que afecta a los operadores económicos en este Impuesto.

El Tribunal comunitario, en virtud de la sentencia dictada el 27 de octubre de 2013, en el asunto C-431/12, Rafinaria Steaua Romana, indica que el principio de neutralidad del IVA exige que "las pérdidas económicas así generadas [por la demora en la devolución más allá de un plazo razonable], en perjuicio del sujeto pasivo, por la indisponibilidad de las cantidades de dinero controvertidas, sean compensadas mediante el pago de intereses de demora".

Europa dixit.

Retornando a la sentencia de 31 de marzo de 2014 que estimaba la pretensión del recurrente en el caso concreto, cabe señalar que la argumentación expuesta por el Alto Tribunal en torno a la posición del obligado tributario, resulta palmaria. No cabe imputar al contribuyente el retraso en la devolución del Impuesto, incluso aunque fuera él mismo quien lo causase.

Sin embargo, el orden jurisdiccional no resolvió definitivamente la cuestión suscitada. Sí solventó el caso desde la perspectiva del obligado tributario, aunque sigue pendiente el aspecto relativo a la parte interinstitucional.

Para explicarlo, se ha de partir de los motivos esgrimidos por la DFB al oponerse en el procedimiento contencioso-administrativo. De forma resumida, las alegaciones de la DFB obedecían a las siguientes premisas:

1º) Las normas del IVA no habilitan a gestionar el Impuesto ante una Administración incompetente.

2º) La demora causante de los intereses debe originarse por causa imputable a la propia Administración.

3º) El Concierto Económico establece que los sujetos pasivos han de presentar sus declaraciones-liquidaciones ante la Administración competente.

4º) La Norma Foral 3/1986 General Tributaria del THB dispone que carece de efectos la actuación de los particulares ante una Administración distinta de la competente.

5º) La ausencia de negligencia por parte de la DFB en su actuación, con pleno cumplimiento de los plazos administrativos establecidos en la normativa tributaria vigente, tras recibir la solicitud de devolución.

Los cuatro primeros razonamientos son fulminados por el Tribunal Supremo en base a la normativa y jurisprudencia comunitaria. Sin embargo, respecto del último pasa de puntillas y sin rebatirlo, queda huérfano de réplica de adverso.

En cualquier ámbito, asumir los costes de una carga financiera, es decir, el abono de los intereses de demora en un período temporal en el cual se desconocía la competencia de que se dispone frente al contribuyente, implicaría a todas luces un actuar administrativo difícil de materializar, por no decir imposible.

Traducido al ámbito de la fiscalidad, carece de sentido "imponer" en el caso analizado, la carga financiera a la DFB de abonar los intereses de demora al contribuyente, por el período comprendido entre la fecha de presentación de la autoliquidación ante la AEAT y hasta el momento en que la propia Administración tributaria del Estado traslada "con retraso" la solicitud a la DFB. Todo ello, sin respetar los principios de colaboración y coordinación recogidos en el propio Concierto Económico.

Según los motivos indicados, la actuación llevada a cabo por parte de la AEAT genera una carga tributaria que, incluso siendo extremada-

mente diligente por parte de la institución foral, como al parecer lo fue, no resulta posible evitar su pago a cargo de las arcas forales, por la obligación de satisfacer al obligado tributario el perjuicio sufrido durante ese tiempo, en forma de abono de intereses de demora. Otro planteamiento posible hubiera sido que dicha responsabilidad hubiera recaído parcialmente sobre la Hacienda Estatal, desde la presentación ante la AEAT y hasta el momento de la remisión a la DFB de aquella solicitud de devolución, vía asunción compartida del pago de los intereses de demora.

No se trata stricto sensu de una cuestión tributaria, sino más bien presupuestaria. La misma deriva de las relaciones interadministrativas entre entes, sujetas a responsabilidad procedente no solo de los principios contenidos en el Concierto Económico, sino también de aquellos otros principios generales recogidos en el art. 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (principio de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional, responsabilidad por la gestión pública y cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas). Esta vulneración implicaría hacer recaer de forma compartida las consecuencias financieras de un retraso en la actuación tributaria de la Administración competente, cuando concurriera en la otra Administración interviniente, no competente in fine, falta de diligencia por inacción u otra causa.

No se trata aquí de incorporar a la escena un debate sobre una cuestión terminológica (intereses de demora, responsabilidad patrimonial, compensación, indemnización, ...), derivado de las consecuencias de la falta de diligencia por parte de las Administraciones Públicas. Esa no es la intención. Este apartado versa sobre la nítida apreciación de incoherencia en la asunción de cargas financieras por una Administración competente al actuar de forma diligente, respecto a otra entidad pública incompetente que no actúa del mismo modo. Planteando, por lo expuesto, que ésta última debería quedar sujeta a responsabilidad al no ajustar sus actuaciones a los principios señalados.

Llegados a este punto, conviene traer a colación el art. 66.Tres del texto concertado, de similar redacción al art. 51.5 del Convenio Económico. El precepto señalado resulta de interés en la cuestión tratada, ya que dispone lo siguiente:

*"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."*

El Concierto Económico, al igual que el Convenio, dispone el gravamen permanente sobre los contribuyentes, con atribución provisional de la misma distribución competencial ejercida hasta el planteamiento del conflicto por las Administraciones tributarias afectadas. Ello obedece a la finalidad de evitar una parálisis recaudatoria en perjuicio de aquellas. Por ende, el precepto indicado determina la Administración Pública responsable, cuyo actuar debería ser tenido en cuenta a efectos de responsabilidad si la misma generase cargas financieras a otra Administración, al ser declarada posteriormente competente, en el supuesto de no haber observado los principios anteriormente enunciados de la Ley 40/2015.

En el asunto objeto de estudio, la AEAT acreditaba suficiente responsabilidad en su actuación con respecto a la remisión con retraso de la solicitud de devolución del IVA a la DFB, siendo ajustado a Derecho el razonamiento alegado por el ente foral, que no fue otro, que su actuación diligente en el pronto y debido cumplimiento de la normativa tributaria, una vez ya tomada razón de la solicitud y, por ende, en el ejercicio de la competencia.

Al objeto de argumentar tal cuestión, en relación con las garantías y derechos que ostentan los contribuyentes, se reproduce parcialmente la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 27 de febrero de 2018, cuando apunta certeramente:

"Las consecuencias adversas de ese proceder indebido debe afrontarlas la Administración con arreglo al principio jurídico general que impide a los sujetos de derecho beneficiarse de sus propias torpezas o incumplimientos, condensado en el aforismo latino *allegans turpitudinem propriam non auditur*."

En cualquier caso, las Administraciones Públicas se encuentran sujetas a los art. 14, decisiones sobre la competencia, y 33 de la Ley 40/2015, responsabilidad concurrente de las Administraciones Públicas.

Respecto del primero, en aquellos supuestos como el analizado, cualquier ente público que estime su propia incompetencia para la resolución de un asunto deberá remitir directamente las actuaciones al órgano que considere competente, con notificación de esta circunstancia a los interesados.

Por su parte, sobre el segundo precepto citado, interesa remarcar el apartado 2 del art. 33 de la citada Ley, que regula las relaciones interadministrativas en aras a compartir la responsabilidad cuando se acredita concurrencia en la producción de daño a terceros.

Quizás, en los próximos lustros, pueda ocurrir un giro inesperado en el devenir sobre el particular, de igual modo que ha acontecido respecto de las cláusulas abusivas frente a los consumidores en el otorgamiento de los préstamos hipotecarios por determinadas entidades financieras, o en relación a la evolución experimentada en las condiciones de trabajo de los funcionarios interinos contratados por las Administraciones Públicas.

## 5.- EXTEMPORANEIDAD EN EL PLANTEAMIENTO DE CONFLICTOS COMPETENCIALES

El penúltimo de los temas a tratar en este artículo se refiere a la extemporaneidad en el planteamiento de los conflictos de competencias, consecuencia inevitable del carácter preclusivo de los plazos señalados en los asuntos interpuestos ante la Junta Arbitral del Concierto y del Con-

venio Económico. Este requisito procesal formal, por razón del plazo, impide acceder a la Junta como vía para dirimir la controversia, suponiendo un obstáculo en la resolución del fondo de la cuestión, y, en consecuencia, revelándose causa impeditiva ante el orden jurisdiccional posterior.

Para contextualizar este tema, la extemporaneidad en los primeros años de funcionamiento del órgano arbitral, no fue objeto de examen en las resoluciones dictadas por parte de la Junta Arbitral durante numerosos conflictos (nº 14/2008, 17/2008, 1/2009, 12/2010, 29/2010, 6/2014, 13/2014, entre otros).

Posteriormente, en aquellos conflictos que las partes alegaron esta causa de inadmisibilidad (nº 25/2008, 43/2008, 21/2010, 23/2010, 100/2011, por citar algunos) fue analizado previamente al fondo del conflicto por el órgano arbitral, a instancia de parte.

Sin embargo, y a este punto se quería llegar, en los conflictos nº 30/2012 y 19/2014 a la hora de acordar la resolución oportuna, la Junta adoptó la doctrina jurisprudencial obrante sobre el particular, véase las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio y 15 de noviembre, ambas de 2013, llegando a considerar que tal alegación, además de un motivo de inadmisibilidad, albergaba una cuestión de orden público apreciable siempre de oficio.

Hubo que esperar ciertos años y algunos conflictos para apreciar esta evolución. Posteriormente, ya la propia Junta Arbitral en sus Resoluciones 5/2017 y 1/2018 eleva la extemporaneidad al grado de cuestión revisable de oficio, al igual que debería serlo la prescripción interadministrativa, aunque las partes interviniéntes en la controversia adolezcan de su mención entre los motivos anudados a sus respectivas pretensiones.

Según lo expuesto, ante la automática revisión de oficio de las dos cuestiones referidas en relación a cualquier conflicto planteado por parte de la Junta Arbitral, extemporaneidad y prescripción, las Administraciones tributarias se en-

cuentran obligadas a adaptar sus actuaciones a estas circunstancias impeditivas, so pena de ver inadmitidos los planteamientos de sus discusiones competenciales contaminados por alguno de los citados vicios y, por tanto, sus pretensiones rechazadas de inicio por cuestiones formales.

Hay que reconocer que, en materia de presentación intempestiva del conflicto, la redacción contenida en los Reglamentos de la Junta Arbitral, vasca y navarra, carece de concreción, siendo un concepto temporal abierto, sujeto a interpretación, ante una extensa casuística apreciable en cada controversia suscitada por las diferentes Administraciones tributarias, la propia Junta Arbitral y, en última instancia, los Tribunales de Justicia.

La discrepancia interpretativa surge en la determinación del momento inicial del plazo de 2 meses, periodo de que disponen las Haciendas para requerir de inhibición o declarar su incompetencia.

Al poco tiempo de iniciarse la andadura de la actual Junta Arbitral del Concierto, se planteó el conflicto nº 41/2008 (Xunta de Galicia vs DFG), acerca de la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de un contribuyente. La Resolución 19/2011 acordó la competencia del ente autonómico gallego para la exacción del citado Impuesto. Se fundamentaba la misma en la consideración de que el principal centro de intereses del causante se encontraba en Galicia y, por tanto, la residencia habitual de aquel se encontraba en territorio gallego, a juicio de la Junta.

Sin embargo, tal resolución fue recurrida judicialmente, por parte de la DFG y los propios herederos del interfector. En el procedimiento judicial fue planteada la excepción por extemporaneidad por una de las partes recurrentes, solicitando la inadmisión del mismo por planteamiento fuera del plazo reglamentariamente señalado, sin que ninguna de las Administraciones implicadas incorporase entre los motivos de las pretensiones ante el órgano arbitral tal pedimento.

Finalmente, el Tribunal Supremo dictaminó, por medio de sentencia de fecha 26 de abril de 2013, la estimación del recurso interpuesto por los herederos del causante, declarando “*mal admitido el conflicto planteado por la Xunta de Galicia, al no haberse efectuado el requerimiento previo en plazo*”. Se refería a aquél dispuesto por el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto y en territorio navarro su equivalente recogido en el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral en Navarra, su art. 14.1.

Esta resolución recoge la interpretación en sede judicial que se atribuye a los citados artículos cuando establecen el plazo de dos meses para requerir a la otra Administración en discordia la competencia que pretende ejercitarse. Se circunscribe el inicio del cómputo al momento en que se tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos, en este caso, en el Concierto Económico. Afirmaba el Tribunal que bastaba tener conocimiento formal y fehaciente de actuaciones de gestión por parte de otra Administración tributaria para iniciar el cómputo de dicho plazo.

Centrada la cuestión, en el ambiguo segundo párrafo del art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral vasca, éste dispone:

“*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.*”

Tal literalidad sigue produciendo incertidumbre jurídica en la fijación del día inicial a efectos del cómputo del plazo. El origen de la referida indefinición pudiera encontrarse en el solapamiento de los plazos referidos a dos procedimientos diferentes, que a continuación se explicará, aunque con el mismo objetivo: resolver la cuestión competencial conflictiva.

En ocasiones, pueden darse dos procedimientos utilizados por las Administraciones tributarias. Por un lado, de origen convenido, aquel del que en ocasiones se dotan aquellas a modo de negociación amistosa, previa a la notificación del requerimiento reglamentario, y, de otro, atendiendo a la configuración reglamentaria, el plazo establecido en el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, que acota temporalmente la posibilidad de requerir a la otra Administración en el plazo de 2 meses, desde que se aprecia la vulneración contenida en el citado precepto.

Ambos plazos, efectivamente, resultan compatibles en caso de que coexistan. No obstante, en caso de existir el procedimiento amistoso previo al requerimiento formal, debería quedar comprendido dentro del plazo reglamentario de 2 meses, puesto que el procedimiento amistoso convenido entre Administraciones no parece que, por su naturaleza pactada, pueda alterar el plazo señalado en el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral.

La Resolución 5/2017, de 6 de febrero, de la Junta Arbitral del Concierto se fundamenta en esa línea y cita doctrina del Tribunal Supremo, la cual despeja cualquier duda en ese sentido. Por el interés al caso, se transcribe parcialmente la sentencia de 5 de mayo de 2014:

*"Como se ha indicado el artº 45.9, es categórico, iniciada la tramitación para el cambio de domicilio, esta debe concluir en el período de dos meses; ya se ha indicado que cuando en 16 de octubre de 2006, se rechazó la propuesta por la Diputación Foral de Bizkaia, habían transcurrido dos meses, por lo que en cumplimiento del artº 43.9 no cabía más que seguir el procedimiento indicado en el artº 43.6, dentro del plazo de un mes, sin embargo se sigue un procedimiento llamado "Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Cambios de Domicilio", elaborado por Grupo de Trabajo AEAT-Diputaciones Forales y Gobierno Vasco, sin fuerza normativa alguna -carece de los mínimos requisitos para considerarse una disposición con carácter reglamentario- y sin más efectos que los puramente internos, con el que las Administraciones implicadas acuerdan*

*un modo de relacionarse amistosamente en el procedimiento de cambios de domicilio previsto en el artº 43.9, y en el que a pesar de que se fija el plazo de dos meses para responder a la solicitud de cambio de domicilio, ya se prevé en las "Conclusiones" que no se termine en dicho plazo y se fija comunicaciones semestrales para intercambiar información entre las Administraciones afectadas sobre los expedientes que han sobrepasado el plazo de dos meses; en las Conclusiones se añaden trámites ajenos a las previsiones del artº 43.9, e incluso teleológicamente contrarios en cuanto sobrepase el plazo de dos meses, por lo que si nada habría que objetar como modo de relacionarse internamente para solventar los debates entre las Administraciones, carece de virtualidad jurídica, ni puede subvertir las normas sobre los actos administrativos ni de su comunicación, ni desde luego puede justificar ni solventar extemporaneidades ya producidas por el transcurso de los citados dos meses. La afirmación, pues, del acuerdo impugnado, ratificado por el Sr. Abogado del Estado, de que el procedimiento acabó el 22 de abril de 2008 (folio 928 del expediente), no se sostiene, ni lo términos ni el contenido se entiende más que dentro de lo que son reglas internas de comunicación entre administraciones para relacionarse en los procedimientos de cambio de domicilio, ajenas a las determinaciones legales, dentro de las reglas fijadas entre ellas en las anteriormente citadas "Conclusiones", y sin fuerza revocatoria alguna para revisar y dejar sin efectos pronunciamientos anteriores producidos, pues como se ha dicho la propuesta ya había sido rechazada con el visto bueno del Director General; ..."*

En el supuesto de transcender la extensión del plazo del primer procedimiento amistoso, convenido entre las Administraciones afectadas, más allá del lapso temporal formal regulado en el Reglamento de la Junta, pudiera apreciarse la inadmisión del conflicto, en la instancia arbitral o jurisdiccional, por causa de extemporaneidad.

Con la intención de tratar de afrontar esta cuestión de inadmisibilidad aportando certeza en la determinación del día inicial a efectos de su cómputo, se hace la siguiente reflexión en re-

lación al segundo párrafo, ahora examinado. Este mismo análisis bien pudiera extrapolarse al artículo equivalente del Reglamento arbitral de Navarra, vista su prácticamente coincidente redacción.

Por una parte, del análisis del precepto se deriva un factor subjetivo a tener en cuenta. En el mismo se concreta que la apreciación de la vulneración de los puntos de conexión establecidos en el Concierto corresponde a la Administración tributaria promotora del conflicto. Una vez apreciada la vulneración, la Administración promotora del conflicto notifica a la Administración afectada una solicitud de remesa, en el seno del procedimiento amistoso señalado anteriormente, consecuencia de la apreciación de la invasión competencial. La solicitud remitida identifica sucesivamente el impuesto, ejercicio, importe y motivo de la solicitud.

Dicho esto, prosiguiendo con el examen de la cuestión, la solicitud de remesa efectuada se fundamenta, con carácter general, en algún documento emitido por los órganos correspondientes de la Administración promotora, ante los hechos o actos que haya tenido conocimiento, originadores del informe, acta inspectora u otra documentación derivada de la normativa tributaria vigente a la que quede sujeta tal Administración.

Como ya se ha expuesto, la solicitud de remesa es consecuencia directa, y posterior en el tiempo, al documento soporte sobre el que se fundamenta tal petición a la Administración tributaria afectada. Si la fecha del documento soporte y de la solicitud son cercanas en el tiempo, carece de pragmatismo alguno cualquier discusión al respecto.

Ahora bien, si tal dilación temporal entre fechas resultara significativa, entendería más acorde a la interpretación literal del precepto fijar el dies a quo del plazo preclusivo en la fecha de emisión del documento soporte, ya que en el mismo se recoge con más detalle y profundidad los hechos acreditados y argumentos jurídicos explicativos de la vulneración advertida, que en

la propia solicitud de remesa comunicada a la Administración tributaria afectada. Pudiera darse la circunstancia de un excesivo lapso de tiempo transcurrido desde la emisión del documento soporte (informe, Acta u otra documentación) y la solicitud de remesa notificada a la Administración afectada, con extensión del plazo hasta el período de prescripción. Esta indefinición del plazo, sine die en la práctica, no resultaría conciliador con el espíritu y finalidad del precepto reglamentario.

Sin embargo, no hay que confundir la actuación de "conocer" la vulneración imputable a la Administración promotora con la respuesta manifestada por la otra Administración afectada, receptora de la solicitud remitida por la primera.

Interpretando el precepto reglamentario en base a este criterio, computar el día inicial de los 2 meses al recibir la respuesta, quedaría en el aire determinar aquel momento inicial para requerir en aquellos supuestos de ausencia de contestación a la solicitud de la Administración promotora. Incluso, si fuera años después, volvería a dilatarse el plazo reglamentario hasta, prácticamente, el plazo de prescripción. La naturaleza preclusiva del plazo dista mucho de esta interpretación.

Precisamente, esa circunstancia es la que distingue el plazo atribuido a las controversias por la domiciliación de contribuyentes con el resto de conflictos competenciales regulados en el Concierto Económico. No obstante, la interpretación sobre el citado artículo no resulta única, circunstancia que será objeto de análisis por la Junta Arbitral en cada conflicto y, en su caso, por el orden jurisdiccional.

Expuesto lo que antecede, en aquellos casos que confluyen ambos procedimientos, es probable que la problemática surja por la brevedad del plazo de 2 meses contemplado en el precepto reglamentario señalado, por cuanto resulta insuficiente a efectos de subsumir en dicho lapso temporal el procedimiento de negociación amistosa previa, en caso de que la hubiere, entre las Administraciones concernidas.

Una posible solución que arroje seguridad jurídica ante esta amalgama de criterios aplicables, se sustanciaría con la reformulación de la duración del plazo reculado por el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto. Ahora bien, la extensión del plazo mencionado debería abordarse por las Administraciones implicadas en función de la concreción, en su caso, de sus procesos de negociación amistosa.

Por apuntar un antecedente, en las controversias sobre domiciliación de contribuyentes este plazo previo al planteamiento del conflicto fue objeto de ampliación en 2014 en el propio Concierto (art. 43.9), de dos a cuatro meses, desde la fecha de comunicación de la propuesta remitida por la Administración actuante.

Advertido lo anterior, surge el interrogante, ¿es posible aplicar el mismo criterio referido a las controversias por la domiciliación de los obligados tributarios a los demás conflictos?

Quizás la respuesta no radique en una cuestión interpretativa, sino más bien en una solución normativa, de lege ferenda.

Entre los principios sobre los que se sustenta el ejercicio de la iniciativa normativa, se encuentra el principio de seguridad jurídica, el cual implica que la misma se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, a fin de generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, a nivel de ley y reglamento.

Ya lo decía en el artículo “La Junta Arbitral del Concierto Económico: pasado, presente y futuro”, publicado en 2009, resultaría oportuno incrementar el plazo de dos meses en relación a la limitación procesal con efectos preclusivos, contemplada en el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral.

A tal efecto, un planteamiento podría ser que el dies a quo del citado plazo quedase determinado por la fecha de emisión del informe, la incoación del Acta inspectora correspondiente u otra documentación justificativa de la solicitud de remesa. En virtud de aquella, es el momento

en el cual se advierte por parte del ente público promotor que, en efecto, se acreditan hechos o actos que implican tener conocimiento de una vulneración de los puntos de conexión recogidos en el Concierto Económico o el Convenio. Este criterio se apoya en la naturaleza del plazo, su finalidad y diferentes pronunciamientos judiciales dictados en relación al mismo.

Por otra parte, dicho documento acompañaría a la solicitud de remesa, a efectos de que la Administración tributaria, tuviera conocimiento de los razonamientos en que se funde la vulneración de los puntos de conexión, a juicio de la entidad promotora del conflicto.

Esta hipotética modificación del Reglamento dotaría al procedimiento a seguir para el planteamiento del conflicto ante la Junta de la suficiente seguridad jurídica, en línea con la doctrina emanada de la Junta Arbitral y los Tribunales sobre el particular.

Y, sin duda, despejaría cualquier obstáculo que impida residenciar asuntos relevantes ante el órgano arbitral, tanto por mor de su cuantía como por razón del criterio discutido, eliminando esa espada de Damocles sobre las pretensiones de las Administraciones Públicas, ante la factible causa de inadmisión que supone la extemporaneidad del requerimiento efectuado, más si cabe una vez que la Junta Arbitral ha adoptado el criterio de su análisis de oficio, sin necesidad de alegación por las partes.

## 6.- RELEVANCIA DE LA JUNTA ARBITRAL EN EL DESARROLLO DEL CONCIERTO ECONÓMICO

En público reconocimiento a la labor de la Junta Arbitral vasca, por su relevante función resolutiva de conflictos y el papel tan decisivo como garante y protagonista en el desarrollo de su contenido y principios que lo inspiran, resulta oportuno mencionar la cita de J. Muguruza Arrese<sup>9</sup>,

<sup>9</sup> “Antecedentes, génesis y evolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico”. J. Muguruza Arrese. Muguruza & Gometza Abogados. Vocal de la Junta Arbitral del Concierto Económico. Zergak-Gaceta tributaria del País Vasco, nº 49, año 2015, pp 15-28.

en un artículo publicado con anterioridad a su nombramiento como vocal de la misma. El autor afirma 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”.

Sin embargo, en la actualidad la Junta Arbitral del Concierto Económico se encuentra inactiva en su actividad resolutoria. Esta circunstancia genera un notable perjuicio en la implementación del contenido del texto concertado por su inactividad. Ello afecta a la demora, si ya de por sí no escasa, en la resolución de controversias competenciales entre Administraciones tributarias, provocando la queja de los obligados tributarios ante los asuntos que les afectan. Probablemente, también, sembrando el desconcierto de los órganos de gestión e inspección de las propias Administraciones tributarias ante su irremediable acumulación.

La problemática se torna más compleja cuando se aprecia, además, la necesidad de dotar de medios, no solo personales sino también materiales, en labores de auxilio técnico y administrativo a los miembros de la Junta. Tal aportación significaría alcanzar un logro a nivel de estándares razonables en la resolución de las controversias planteadas ante la misma, no siendo aceptable como carta de presentación en el siglo XXI un plazo de varios años, como los hay de más de un lustro, en la resolución de conflictos de competencias entre Administraciones Públicas.

Retomando la intencionalidad de este apartado, se aprecia que las funciones reales y efectivas de la Junta Arbitral, al margen de las señaladas en el art. 66 del Concierto Económico, van más allá.

En primer lugar, evidenciar la labor de análisis del Concierto, procediendo a detectar e integrar lagunas apreciadas en sus cuerpos legales. Para ello utiliza como herramienta la interpretación que de su propio articulado y contenido en su conjunto pudieran derivarse, junto con los principios generales inspiradores de aquellos que sean objeto de aplicación, a efectos de completar e

implementar el régimen tributario establecido en el País Vasco.

Asimismo, como órgano integrado en la legislación interna y respetuoso con el ordenamiento jurídico comunitario y su respectiva jurisprudencia, la Junta Arbitral se erige, también, frente a los contribuyentes en garante de sus derechos en el ámbito de la fiscalidad, ya que el sistema tributario actual con distintos regímenes y diferentes Administraciones tributarias no puede constituir obstáculo alguno generador de perjuicios a aquellos, por disfunciones en la aplicación del texto concertado. Las incidencias advertidas en la coordinación y colaboración entre las Administraciones Públicas implicadas en los conflictos suscitados no es razón suficiente que lo justifique.

Conforme dispone el art. 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto, incluso de oficio, el órgano arbitral se revela como actor protagonista en la esfera administrativa al tomar la iniciativa en el planteamiento de conflictos negativos. La inactividad de las Administraciones tributarias implicadas no parece que pueda ser un obstáculo en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes. A su vez, mediante las causas de extemporaneidad y prescripción apreciadas de oficio, contribuye a mejorar la eficacia de las actuaciones administrativas.

Por otra parte, como ya se ha desarrollado a lo largo de este artículo de opinión, la Junta Arbitral detecta las imperfecciones en la coordinación de los diferentes regímenes tributarios en el ejercicio de las competencias por las diferentes Administraciones tributarias implicadas, no solo integrando el texto concertado al colmar aquellas lagunas sobrevenidas en los diferentes conflictos que así lo permitan (v.g. mochila de IVA), sino que también impulsan a las instituciones públicas regidoras del texto concertado a legislar oportunamente, siendo un ejemplo de ello la modificación del art. 7 y la incorporación ex novo del art. 47 ter, ambos del Concierto Económico.

En otro orden de cosas, sin duda, la actuación de la Junta, órgano revisor previo al orden jurisdiccional, a la luz del número de resoluciones

dictadas que no han sido objeto de recurso ante el Alto Tribunal, ha contribuido a la minoración cuantitativa de litigios en vía judicial entre las diferentes Administraciones tributarias. Cuestión no baladí a destacar. Este factor positivo en la consolidación del texto concertado, con una Junta Arbitral del Concierto, por supuesto, activa y dotada adecuadamente de medios personales y materiales, sin duda impulsaría el desarrollo del contenido tributario regulado por el mismo.

Un elemento coadyuvante más en la relevancia del órgano arbitral, radica en la competencia implícita esgrimida en la resolución de controversias competenciales al analizar cuestiones jurídicas previas<sup>10</sup>, con antelación a la aplicación del punto de conexión necesario a efectos de determinar la competencia discutida en el conflicto. En ese sentido, la Junta Arbitral ha dilucidado cuestiones en relación a la apreciación de conceptos jurídicos, por ejemplo como el referido a supuestos de existencia o no de establecimiento permanente, primera entrega en el IVA o circunstancias que rodean al concepto de empresario, entre otros.

Al objeto de resaltar su importancia, otro factor más, en cuanto a las consecuencias derivadas de sus resoluciones, consiste en poner de relieve los efectos derivados de la ejecución de las mismas. Incluso, entre los efectos de las resoluciones se advierte la anulación de aquellos actos administrativos dictados por las diferentes Haciendas Públicas, común o forales, incompatibles con la determinación de la competencia fiscal atribuida a una u otra Administración tributaria. Ello consecuencia directa, en un elevado número de casos, de lo prevenido por el art. 217 de la Ley 58/2003 General Tributaria y sus equivalentes en las normas forales y la ley navarra.

De hecho, existen diferentes autores que ponen en valor el órgano arbitral regulado en el texto

10 "Alcance de las competencias de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco. Competencia de la Junta Arbitral para analizar la calificación jurídica de una determinada operación a efectos de IVA". I. Zapirain Torrecilla. Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Bitopus CISS.

concertado y convenido actualmente vigente, entendiendo que la falta de constitución efectiva de las Juntas Arbitrales, aproximadamente hasta 2008, generó una situación "perjudicial para la aplicación adecuada de los regímenes tributarios del Concierto y del Convenio Económico", según J.M Utande San Juan<sup>11</sup>.

Y concluyendo, en palabras de I. Merino Jara<sup>12</sup>, "no tenemos ninguna duda, el tiempo lo dirá, que existen otros muchos problemas escondidos a los que habrá que dar solución en el futuro". Y no le falta razón. Uno de ellos radica en identificar erróneamente la figura de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el infortunado peón de las blancas en el gambito de dama. En definitiva, desde mi perspectiva, no advertir la relevancia subyacente de la Junta Arbitral en la aplicación, perfeccionamiento y consolidación del Concierto Económico, es no comprender la efectiva significación del propio texto concertado.

11 "Las Juntas Arbitrales del Concierto y del Convenio como vía de resolución de conflictos tributarios forales". J.M Utande San Juan. Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas y Empresariales. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Impuestos, nº 6, Sección Doctrina, Quincena del 16 al 31 de marzo de 2010, Año XXVI, pag. 221, tomo I, Editorial La Ley.

12 "La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental" I. Merino Jara. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario UPV/EHU. Zergak-Gaceta tributaria del País Vasco.