

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
19/2014	R1/2018	18/1/2018	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado/	Domicilio fiscal de personas jurídicas

**Resolución: R 1/2018**

**Expediente: 19/2014**

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 18 de enero de 2018,

la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

sobre el conflicto de competencias planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuyo objeto es determinar el domicilio fiscal de la entidad IM, S.L., desde su constitución el 12 de febrero de 2008, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 19/2014, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- El presente conflicto fue planteado por la DFG mediante un escrito de fecha 10 de abril de 2014, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 11.

2.- De dicho escrito y de la documentación que se acompaña al mismo resultan los antecedentes que se resumen a continuación:

-IM, S.L., cuyo objeto social es la compra, venta y arrendamiento de inmuebles, la construcción completa y reparación de inmuebles, la intermediación en todo tipo de mercados y facilitar préstamos y créditos, se constituyó en San Sebastián, mediante escritura pública otorgada el 12 de febrero de 2008, siendo nombrados administradores mancomunados D. F, Billabona (Gipuzkoa) y D. B, con domicilio en San Sebastián.

-El 15 de febrero de 2008 la entidad presentó en la Hacienda Foral de Gipuzkoa el alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (modelo 840), el alta censal (Modelo 036) y el Impuesto sobre Operaciones Societarias (modelo 60S).

-El 18 de febrero de 2008, la entidad adquirió mediante escritura pública otorgada en Oviedo diferentes parcelas sitas en Avilés (Asturias), por un importe de 2.126.896,55 euros, soportando el IVA correspondiente por importe de 340.303,45 euros.

-El obligado presentó ante la AEAT de Asturias declaración resumen anual y autoliquidación del IVA del cuarto trimestre de 2008, el 28 de enero de 2009,

solicitando una devolución, por importe de 359.439,43 euros, derivada de la inclusión en dicha declaración de un IVA soportado deducible por dicho importe, incluyéndose en el mismo 340.303,45 euros correspondiente a la compra de las parcelas anteriormente indicada.

-La Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Gipuzkoa de la AEAT, mediante escrito fechado el 19 de mayo de 2009, inició un procedimiento de comprobación limitada en el que solicitó a IM, S.L. cierta documentación al objeto de resolver diversas incidencias con objeto de determinar la administración competente para la exacción del IVA del ejercicio 2008, puesto que según constaba en la base de datos de la AEAT su domicilio fiscal estaba situado en Gipuzkoa y el volumen de operaciones fue inferior a 7 millones de euros.

-El 24 de junio de 2009 la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Gipuzkoa de la AEAT inicia una comunicación de incidencias censales dirigida a IM, S.L. indicándole que se ha detectado alguna incoherencia respecto a su información censal, ya que presenta declaración Modelo 300 IVA. 4T, pero no consta en el censo su obligación de presentar dicha declaración, por lo que, consecuentemente, se le traslada la comunicación para que proceda a regularizar su situación censal.

-La mencionada comunicación, que es notificada el día 6 de julio de 2009, es respondida por IM, S.L. presentando un escrito a la AEAT en el que alega error en la falta de comunicación de la obligación de presentar declaraciones fiscales ante la misma, subsanado tal deficiencia mediante la presentación telemática del modelo 036 de alta en el censo de empresarios en el epígrafe 999.1 del IAE. Otros servicios N.C.O.P y de inicio de actividad con fecha 12 de febrero de 2008.

-El 1 de septiembre de 2009 IM, S.L. presentó en Avilés nueva declaración censal ante la AEAT, modelo 036, de modificación del domicilio social, fiscal y de datos identificativos, declarando como domicilio Avilés (Asturias). Esta declaración censal deriva de la subsanación efectuada en la escritura de constitución de la sociedad, al advertirse que figuraba equivocadamente en los estatutos sociales como domicilio social de la sociedad el de Gipuzkoa, resultando que desde el primer momento el domicilio de la sociedad era el citado de Avilés. Esa subsanación de elevó a escritura pública en San Sebastián el 30 de julio de 2009.

-El 11 de septiembre de 2009 la Delegación Especial de la AEAT en Asturias dictó resolución, tras desestimar las alegaciones de IM, S.L., considerando improcedente la presentación de la declaración modelo 390, ejercicio 2008 con solicitud de devolución. En dicha resolución, notificada el siguiente día 17, se señalaba que no podía admitirse la solicitud de cambio de domicilio con efectos anteriores a 1 de agosto de 2009.

-El 16 de octubre de 2009 IM, S.L. presentó ante la Delegación Provincial de Avilés de la AEAT recurso de reposición frente a la resolución del procedimiento de comprobación limitada anteriormente referida, que fue desestimado por acuerdo de 27 de noviembre, notificado al obligado tributario el siguiente 18 de diciembre.

-Ante la desestimación del recurso de reposición, el obligado tributario presentó el 18 de enero de 2010, reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, que fue desestimada mediante resolución de 30 de septiembre de 2010, rechazando el TEAR que el cambio de domicilio social del obligado tributario tuviera efectos desde la fecha de su constitución.

-La Subdirección General de Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG emitió con fecha 5 de julio de 2011 informe sobre la determinación del domicilio fiscal IM, S.L., concluyendo que la entidad tiene su domicilio fiscal en Avilés desde su constitución.

-El 6 de julio de 2011 la Subdirectora General de Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas remitió a la Administración del Estado propuesta de cambio de domicilio de IM, S.L. con retroacción a la fecha de su constitución (12 de febrero de 2008).

-La Administración del Estado, mediante escrito firmado el 20 de enero de 2012, es decir, seis meses después, rechazó la referida propuesta por entender que no procedía la retroacción, basándose en sendos Informes de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Asturias de 21 de noviembre de 2011 y de la Dependencia Regional de Gestión de la AEAT de Gipuzkoa, de 2 de diciembre de 2011, indicando que, de acuerdo con el punto 5.3 de las Conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio y Procedimiento Amistoso sobre cambios de domicilio previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico se remiten dichos informes para que a la vista de los mismos se ratifique en la propuesta, la complete o se proceda a la reunión de ambas Administraciones prevista en dichas conclusiones”.

-La DFG, con fecha 15 de octubre de 2012, dio traslado a la AEAT de un nuevo escrito ratificándose en la propuesta de cambio de domicilio, al tiempo que propone efectuar la reunión entre ambas administraciones (prevista en el indicado punto 5.3 de las indicadas Conclusiones”, o en su defecto, continuar el procedimiento previsto en los artículos 43.9 y 6 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico”.

-La AEAT mediante escrito fechado el 11 de marzo de 2014, notificado a través de correo electrónico a la DFG el siguiente día, comunica a la DFG que “una vez producida la reunión (cuya fecha no consta en el expediente), y después de analizar la documentación y antecedentes que obran en el expediente, se comunica que no procede la retroacción del domicilio fiscal propuesto. Por ello, se comunica el Desacuerdo a la propuesta formulada por la Diputación”.

3.- Antes de ser admitido a trámite el conflicto, IM, S.L. presentó el 16 de noviembre de 2014 un escrito dirigido a la Junta Arbitral exponiendo los perjuicios que le ocasionaba el hecho de que la devolución solicitada no se hubiera producido aun al tiempo que solicitaba que la tramitación del conflicto se tramitara lo más rápido que en derecho procediera. Este escrito fue respondido el 23 de abril de 2015 por el Presidente de la Junta Arbitral indicando que su función se limita “a determinar de acuerdo con los puntos de conexión establecidos la Administración a la que corresponda la

competencia que se discute, sin que esta Junta Arbitral pueda sustituir a los órganos competentes en la adopción de las decisiones que les estén atribuidas, como sucede en este caso con la resolver la solicitud de devolución de IVA que tiene interesada”, señalando, por último, que en su tramitación se seguirá el procedimiento que en derecho corresponde.

4.- El Conflicto fue admitido a trámite por la Junta Arbitral el día 6 de febrero de 2017.

5.- La AEAT presentó su alegaciones mediante escrito fechado el 10 de marzo de 2017, registrado el día 15 siguiente ante esta Junta Arbitral realizando, en primer lugar, un resumen de los criterios para determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas a efectos del Concierto Económico, apoyándose en pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos, incluidos los contenidos en alguna resolución de esta Junta Arbitral, y, en segundo lugar, la traslación de dichos criterios al presente conflicto. Todo ello lleva a la AEAT a concluir solicitando de la Junta Arbitral que declare que el domicilio fiscal de IM, S.L. radica en Gipuzkoa en el periodo comprendido entre su constitución y el 1 de septiembre de 2009.

6.- El 19 de mayo de 2017, por esta Junta Arbitral se declara el expediente concluso, y para que puedan proceder a su vista y examen a los efectos de presentación de las alegaciones que estimen pertinentes, se le pone de manifiesto a la DFB, a la AEAT y a IM, S.L. que, a tal fin, disponen del plazo de un mes.

7.- No ha presentado alegaciones ninguna de los dos Administraciones, en cambio IM, S.L. presento las suyas mediante un escrito fechado el 22 de junio de 2017, en el que tras realizar diversas consideraciones reprocha la actitud de la DFG puesto que, en su opinión, el cambio de domicilio propiciado de oficio por ella únicamente tiene por objeto evitar tener que hacer frente a la devolución, añadiendo después que en todo caso, el procedimiento de cambio de domicilio caducó, según se desprende del artículo 100 de la Norma Foral General Tributario y así debió declararlo de oficio, puesto que desde que la AEAT respondió el 20 de enero de 2012 hasta que la DFG dio el siguiente paso el 15 de octubre de 2012, habían transcurrido más de seis, inactividad que después se vuelve a producir hasta el 11 de marzo de 2014. IM, S.L. concluye su escrito solicitando de la Junta Arbitral “que tanto por la caducidad operada, como por la firmeza de la resolución del TEAD (sic, se refiere al TEAR de Asturias) como por el hecho de llevarse la dirección empresarial en Gipuzkoa se resuelva que hay identidad entre el domicilio fiscal y el fiscal en el año en que se produce el devengo de iva en el ejercicio 2008.

8.- El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral (RJCAE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

1.-La cuestión de fondo que se plantea en el presente conflicto consiste en determinar dónde radica el domicilio fiscal de IM, S.L., pero antes de pronunciarnos sobre ella hemos de hacerlo sobre la extemporaneidad de su planteamiento.

2.- No se ha esgrimido la extemporaneidad, pero esta Junta Arbitral, de oficio, puede planteársela, puesto que, como ha recordado el Tribunal Supremo (Sentencias de 28 de junio de 2013, recurso 754/2011 y de 15 de noviembre de 2013, recurso 467/2013):

“tanto el artículo 67 de la Ley 12/2002 del Concierto Económico, como el artículo 17 de su Reglamento de 2007, obligan a la misma a resolver conforme a derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, siendo además las cuestiones de inadmisibilidad cuestiones de orden público apreciables siempre de oficio”.

3.-Pues bien, recordemos, por un lado, el artículo 43 del Concierto Económico, puesto que su apartado nueve dispone:

"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente. Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo".

Estableciendo su apartado seis:

"Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.ª del capítulo III de este Concierto Económico".

Por otro lado, tengamos en cuenta también el artículo 13 RJCAE, (“Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se plantean entre Administraciones Tributarias”), cuyo apartado 1 dispone:

“Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto”.

Estableciendo su apartado 2:

“Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral (...).”

Como se recordará, la DFG remitió el 6 de julio de 2011 a la AEAT propuesta de cambio de domicilio de IM, S.L. con retroacción a la fecha de su constitución (12 de febrero de 2008). La Administración del Estado, mediante escrito firmado el 20 de enero de 2012, rechazó la referida propuesta por entender que no procedía la retroacción. Es procedente, por tanto, introducir en el debate la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014, recurso 256/2012, en cuyo fundamento jurídico cuarto declara:

“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”.

4.- En nuestras RR 6/2017, de 12 de mayo, relativa al expediente 5/2012, y 9/2017, de 21 de junio de 2017, referida al expediente 13/2012, hemos dicho que la puesta en marcha de los conflictos entre Administraciones tributarias exige la concurrencia de un doble requisito temporal respecto del que el Tribunal Supremo ha venido reconociendo que, a diferencia de lo que sucede en los conflictos de competencia positivos [en los que “nos encontramos con una Administración que considera que otra está ejerciendo una competencia de aplicación de los tributos que no le corresponde, y que reacciona frente al acto o disposición que, a su juicio, perjudica su competencia, siendo lógico entender que el plazo tanto para formular el requerimiento previo como el conflicto en caso de rechazo expreso o tácito, tiene carácter preclusivo, por lo que el incumplimiento del mismo hace decaer la acción procesal al tener que equipararse este plazo a los establecidos para formular recursos ante los Tribunales de Justicia”], en los conflictos sobre el domicilio “no se parte de la existencia de una actuación previa de una Administración que obligue a reaccionar a otra reclamando la competencia, sino de una simple discrepancia sobre el domicilio de los contribuyentes, que se intenta resolver de forma amistosa, y que sólo en caso de disconformidad se atribuye a la Junta Arbitral la resolución de la discrepancia”; destacando “la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses (...), por lo que nada impide que ante una resolución extemporánea que rechace la propuesta de cambio de domicilio pueda acudir a la Junta Arbitral en el plazo de quince días [conforme al artículo 14.2 del Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico del Estado con Navarra, y de un mes, según el artículo 13.2 de nuestro Reglamento] desde el conocimiento de la decisión desestimatoria adoptada. Asimismo nada impide que, en caso de falta de respuesta en el plazo establecido, cuando así lo estime oportuno la Administración que promovió el cambio, pueda entender desestimada tácitamente la propuesta de cambio y promover formalmente el conflicto, aplicando la normativa general sobre el silencio negativo, sin que en contra pueda invocarse la inseguridad jurídica respecto del obligado tributario a que afecte, pues las consecuencias del retraso en la resolución han de ser invocadas, en su caso, en relación con la liquidación que practique la Administración que resulte competente” (STS de 7 de junio de 2012, rec. 9/2011, FJ 6º y de 22 de septiembre de 2011, rec. 2429/2007).

Con base en esta doctrina, agrega la STS de 5 de mayo de 2014, rec. 256/2012, que el transcurso de “los dos meses exigidos legalmente para que la Administración requerida manifieste su conformidad o disconformidad con el traslado del domicilio interesado por la otra Administración, no es causa de nulidad de pleno derecho sino que se precisa para que produzca efectos invalidantes que se haya producido indefensión” (FJ 3º).

5.- Asimismo, en las RR 6/2017, de 12 de mayo y 9/2017, de 21 de junio de 2017 citadas hemos señalado que resulta, pues, que la lógica del procedimiento amistoso regulado en el Concierto Económico y en el Reglamento de la Junta Arbitral impone que la Administración que promueve el cambio de domicilio fiscal no pueda considerar estimada o desestimada su propuesta de rectificación hasta tanto la Administración requerida, destinataria de la propuesta, no se haya pronunciado definitivamente, aun de forma tácita, sobre ella; si bien el Tribunal Supremo entiende que “nada impide que, en el caso de falta de respuesta en el plazo establecido, cuando así lo estime oportuno la Administración que promovió el cambio, pueda entender desestimada tácitamente la propuesta de cambio y promover formalmente el conflicto, aplicando la normativa general sobre el silencio negativo” (Sentencia de 7 de junio de 2012, rec. 9/2011, FJ 6º).

De manera que ante la falta de respuesta de la Administración requerida en el plazo [entonces] de dos meses manifestando su conformidad con la propuesta de modificación del domicilio fiscal y la fecha a que se retrotraen sus efectos (artículo 43. Nueve del Concierto Económico), la Administración interesada en la rectificación del domicilio podrá, a la vista de las circunstancias del caso y de la actitud mostrada por la Administración destinataria de la propuesta:

O bien considerar que la falta de respuesta de esta última en el plazo legalmente establecido debe interpretarse como una definitiva falta de conformidad, interponiendo el conflicto ante la Junta Arbitral;

O bien, pese al transcurso del referido plazo, indagar por los cauces de comunicación interna entre Administraciones que habilitan y, a la vez, exigen los principios generales de coordinación y colaboración, o a través de los específicamente establecidos en los procedimientos de cambio de domicilio, cuál es la posición definitiva de la Administración requerida ante la propuesta de modificación del domicilio fiscal; pudiendo, en su caso, entender desestimada tácitamente la propuesta aplicando la normativa general sobre el silencio negativo a fin de promover el conflicto ante la Junta Arbitral. (Cfr; Resolución R 14/2016, de 20 de junio, Expte. 95/2011, Fundamento 5).

6.- También en las RR 6/2017, de 12 de mayo y 9/2017, de 21 de junio de 2017 hemos dicho que en las discrepancias administrativas sobre la domiciliación de los contribuyentes no sólo resulta afectada la situación competencial de las Administraciones involucradas, sino también el derecho de los obligados tributarios a la certeza en sus relaciones con la Administración fiscal (Cfr; STS de 5 de mayo de 2014, rec. 256/2012, FJ 4º); pues lo que se ventila en estos conflictos es la procedencia o no del cambio de domicilio fiscal y, con ello, la determinación del momento a partir del cual las Administraciones afectadas por el cambio podrán comenzar (la Administración tributaria de destino) o cesar (la Administración de origen) en el ejercicio de sus competencias para la exacción de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal como elemento para la atribución o distribución competencial. Y, consecuentemente, el momento a partir del cual el contribuyente deberá cumplir sus obligaciones y deberes tributarios ante la Administración correspondiente a su nuevo domicilio fiscal.

Además de absurdo y falta de lógica, resultaría contrario a las exigencias de la seguridad jurídica y al respeto de los derechos del contribuyente cuyo domicilio fiscal se cuestiona [entre ellos el de tener clarificada su situación jurídica por los cauces legalmente previstos (Cfr. SSTs de 28 de junio de 2013, rec. 754/2011; de 15 de noviembre de 2013, rec. 467/2013; y de 5 de mayo de 2014, rec. 256/2012, FJ 5º)], que el procedimiento amistoso previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico para resolver “las discrepancias entre Administraciones (...) respecto a la domiciliación de los contribuyentes” (artículo 43. Seis), pueda mantenerse indefinidamente irresuelto y abierto, sine die, a merced de la Administración tributaria promotora del cambio [en este caso, la DFG], hasta que decida darlo por finalizado después de transcurridos, como aquí sucede, más de tres años desde su iniciación.

7.- En las RR 6/2017, de 12 de mayo y 9/2017, de 21 de junio de 2017 hemos señalado que también señala el Tribunal Supremo, “estamos ante un procedimiento de cambio de domicilio entre las Administraciones implicadas, pero lo que en su día se acuerde va a tener importancia capital en la determinación del domicilio fiscal del contribuyente, definiendo su situación tributaria en relación a los concretos tributos cuya carga soporta (...)” (STS de 5 de mayo de 2014, rec. 256/2012, FJ 4º); pues “a pesar de que el conflicto se produce entre órganos pertenecientes a distintos regímenes tributarios, siempre cabe descubrir interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o a condicionar de la resolución del conflicto y que como contribuyentes tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que les corresponden como tales” (STS de 11 de abril de 2013, rec. 17/2012, FJ 3º).

8.- En las RR 6/2017, de 12 de mayo y 9/2017, de 21 de junio de 2017 declaramos que existiendo plazos legales para la tramitación del procedimiento amistoso (artículo 43. Nueve y Seis del Concierto y artículo 13.1 y 2 RJACE), no parece razonable que se prescindiera de ellos prolongando el procedimiento desde el 6 de julio de 2011 hasta el 11 de abril de 2014. La DGG hubiera debido actuar conforme a lo ordenado en el artículo 43. Seis del Concierto promoviendo el conflicto ante la Junta Arbitral dentro del plazo preclusivo de un mes (artículo 13.2 RJACE) a partir del 20 de enero de 2012, fecha en la que en que dispuso de la respuesta explícita de la AEAT comunicándole su desacuerdo con el cambio de domicilio propuesto. Entre la fecha de la propuesta de cambio de domicilio por la DFG y la respuesta de la AEAT han pasado más de seis meses, es decir, cuatro meses más del plazo previsto. La DFG, tras pasar el plazo de dos meses, podría haber planteado el conflicto si hubiera considerado que la falta de respuesta equivalía al rechazo de la misma, pero no ha sido así la DFG ha optado por esperar a una respuesta expresa de la AEAT antes de dar el siguiente paso. Ese paso no ha sido sin embargo, el de plantear el conflicto, sino el de, tras dejar transcurrir casi nueve meses, volver a reiterar el 15 de octubre de 2012, en los mismos términos en cuanto a fecha de retroacción su propuesta de cambio de domicilio. Podemos dar por buena la espera de cuatro meses para obtener una respuesta expresa de la AEAT, dados los matizados efectos que el Tribunal Supremo atribuye al incumplimiento del plazo de dos meses, precisando que debe producir indefensión, cosa que en este caso no se habría producido puesto que nada dice al respecto la DFG, pero no podemos dar por bueno que una vez obtenida esa respuesta, en lugar de interponer el conflicto, para lo cual dispone de un mes, opte por reiterar la propuesta de cambio de domicilio,

en los mismos términos en cuanto a la retroacción del plazo, tras pasar más de nueve meses.

9.-Pues bien, con respecto al incumplimiento del plazo previsto en el apartado 2 del artículo 13 de la Junta Arbitral, ha de tenerse presente la ya citada STS de 5 de mayo de 2014, concretamente, su fundamento jurídico quinto, en el cual, en primer lugar, recuerda lo que ya ha manifestado en sus sentencias de 28 de junio de 2013, recurso 754/2011, y 15 de noviembre de 2013, recurso 467/2013, que es lo siguiente:

“La Diputación Foral de Guipúzcoa invoca en apoyo de su tesis desestimatoria de la pretensión de la Administración demandante la sentencia de 22 de abril de 2010 , que se refiere a un supuesto en que la Junta Arbitral no podía conocer del conflicto, si el mismo se planteaba en el plazo legalmente establecido, puesto que la misma no estaba constituida.

La segunda vez que la Hacienda Tributaria de Navarra se opone al cambio de domicilio propuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa, mediante oficio de 27 de marzo de 2008 del Director del Servicio de Inspección Tributaria, lo notifica a aquella Diputación con fecha 2 de abril de 2008, como así ha quedado probado en la presente litis. Pues bien, tal notificación abría el plazo de un mes para plantear la discrepancia o conflicto a la Junta. Ciertamente, en el primer día de ese plazo (3 de abril de 2008) la Junta todavía no se había constituido, pero lo hizo justamente al día siguiente (4 de abril de 2008), por lo que no sólo no había finalizado el plazo de que disponía la Diputación Foral de Guipúzcoa para acudir a la Junta en demanda de sus pretensiones conforme al ordenamiento jurídico, sino que el plazo restante era prácticamente el total del mismo (salvo un sólo día). Entre el 4 de abril y el 3 de mayo de 2008, la Diputación Foral de Guipúzcoa bien pudo promover el conflicto, puesto que la Junta Arbitral ya funcionaba, sin que lo hiciera hasta el día 13 de junio siguiente, más de dos meses después de la notificación de la negativa de la Administración ahora demandante, por lo que las consecuencias de la negligente conducta de la Diputación Foral de Guipúzcoa sólo a ella le son imputables.

En el presente recurso la Administración requirente (la Diputación Foral de Guipúzcoa) no acudió a la Junta Arbitral dentro del mes desde el conocimiento -el 2 de abril de 2008-- de la decisión desestimatoria de la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que lo hizo más de dos meses después. Y si nos referimos a la primera negativa a la propuesta de cambio de domicilio, la reacción de la Diputación Foral de Guipúzcoa ha sido algo más que extemporánea, puesto que tuvo conocimiento de la postura desestimatoria de la Administración demandante con fecha 4 de julio de 2005 (como así se ha acreditado en este proceso) y no planteó el conflicto o discrepancia ante la Junta hasta el día 13 de junio de 2008, casi tres años después.

De ahí que deba llegarse a la conclusión de que la tramitación inicial llevada a cabo en 2004/2005 produjo un acto que debe reputarse consentido y firme, y de que se produjo asimismo vulneración del plazo preclusivo en el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral derivado de la nueva propuesta de la Diputación Foral de Guipúzcoa del año 2008. De no seguirse esta tesis, y a pesar de los dos pronunciamientos desestimatorios de la Hacienda Tributaria de Navarra sobre la cuestión a ella

planteada por la Diputación Foral de Guipúzcoa, el plazo para plantear el conflicto seguiría todavía abierto, y así indefinidamente, lo cual resulta, además de absurdo y falta de toda lógica, claramente contrario al principio de seguridad jurídica.

La interpretación que mantiene la Junta Arbitral al defender que debe tramitar cualquier conflicto que se hubiere promovido con anterioridad a la fecha de su efectiva constitución, esto es, antes del 4 de abril de 2008, no es aplicable al caso que nos ocupa.

En la presente ocasión el conflicto no se ha planteado antes de que la Junta Arbitral tuviese la posibilidad real de entrar a conocer del mismo. La Diputación Foral de Guipúzcoa no realizó actuación alguna dirigida a plantear el conflicto antes de la constitución de la Junta Arbitral. Estamos ante un conflicto nuevo, planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa ante la Junta Arbitral en escrito que tuvo entrada el 13 de junio de 2008, después, por tanto, de que la Junta se constituyera e iniciara de manera efectiva su actividad (el 4 de abril de 2008). El plazo para el planteamiento del conflicto recogido en el artículo 13.2 del RJACE habría finalizado el 4 de mayo de 2008. Como el escrito de planteamiento del conflicto tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 13 de junio de 2008, era necesariamente extemporáneo.

Desde el 4 de abril de 2008 corría ya el plazo para presentar el conflicto, habida cuenta de que, para esa fecha, ambas Administraciones --la de la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Hacienda Tributaria de Navarra-- ya habían expresado que el domicilio fiscal de la sociedad debía encontrarse situado, durante el periodo indicado, en el territorio de la otra Comunidad Autónoma.

El artículo 13.2 del RJACE establece el plazo de un mes para promover el conflicto, plazo que en este caso no se ha cumplido, puesto que el escrito de planteamiento del conflicto tuvo entrada en la Junta el 13 de junio de 2008, lo que obliga a declarar su extemporaneidad, dispensándonos de tener que pronunciarnos sobre el fondo de la controversia (...)."

Y dicho eso, la STS de 5 de mayo de 2014 añade:

"Mutatis mutandi, ha de convenirse que en el caso que nos ocupa, el 18 de octubre se abría el plazo del mes para plantear la discrepancia, dado que no se había constituido la Junta Arbitral, el plazo no corría sino hasta su constitución, 4 de abril de 2008, a la fecha del planteamiento del conflicto, en 22 de mayo de 2008, según se recoge en el acuerdo impugnado, el mismo resultaba extemporáneo".

Esta doctrina jurisprudencial, trasladada al caso que nos ocupa, ha de llevar a la misma conclusión, esto es, a la extemporaneidad del planteamiento del conflicto por incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral.

Si recordamos la secuencia temporal del procedimiento y si tenemos en cuenta los efectos que la recién citada sentencia del Tribunal Supremo anuda al incumplimiento del plazo de un mes contenido en el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, habremos de llegar a la conclusión de que el planteamiento del conflicto

fue extemporáneo. Efectivamente, el 20 de enero de 2012 la DFG recibió respuesta de la AEAT expresando su desacuerdo con la propuesta de modificación del domicilio fiscal realizada el 6 de julio de 2011. Es decir, entre la propuesta y la respuesta habían pasado más de dos meses, de suerte que ya podríamos considerar extemporáneo el recurso, por incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 13.1 del Reglamento. Ello no obstante, si consideramos que el incumplimiento de ese plazo no implica automáticamente que sea causa de nulidad, lo que tendría que haber hecho la DFG una vez obtenida la respuesta de la AEAT es plantear el conflicto en el plazo de un mes, cosa que no hizo. No tiene sentido, salvo en el contexto del denominado procedimiento "Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Cambios de Domicilio", - sobre cuyo valor ya hemos recogido el criterio del Tribunal Supremo (S. de 5 de mayo de 2014, fundamento jurídico cuarto), tratar de prolongar un procedimiento ya fenecido el 20 de enero de 2012, reiterando la propuesta inicial de cambio de domicilio el 15 de octubre de 2012. Es más, si fuera preciso, que no lo es, habría que decir que entre la reiteración de la propuesta y la respuesta nuevamente contraria han pasado casi año y medio más, encontrándonos de nuevo con una prolongada inactividad. La DFG en lugar de enviar esa segunda notificación a la AEAT tendría que haber planteado ya, en plazo, el conflicto ante esta Junta Arbitral. Carece de sentido que la DFG, insistimos, salvo en el contexto recién indicado, espere a que la AEAT reitere -al cabo de casi 2 años- el rechazo a su propuesta para plantear el conflicto. Los trámites indicados han provocado un retraso que inexorablemente conduce a la extemporaneidad del planteamiento del conflicto. A esta solución ya habíamos llegado en la Resolución: R5/2017, de 6 de febrero de 2017, relativa al expediente 30/2012, siendo parte las mismas Administraciones que lo son en el presente conflicto.

La declaración de extemporaneidad, por lo demás, acarrea que obviemos pronunciarnos sobre la cuestión de fondo, puesto que la declaración de extemporaneidad nos lo impide.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que el presente conflicto es extemporáneo, por haberse incumplido lo dispuesto en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

2º.- La terminación y archivo de las actuaciones.

3º.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a IM, S.L.