

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 410/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1021/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 10 de julio de 2019.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo directo nº. 410/2018, interpuesto por ENTIDAD 1, representado por la procuradora de los Tribunales D^a. NOMBRE Y APELLIDOS 1, bajo la dirección letrada de D^a. NOMBRE Y APELLIDOS 2, contra resolución R 11/2018, de fecha 27 de julio de 2018, de la Junta Arbitral del Concierto Económico Vasco, en el expediente 42/2012, notificada el 6 de septiembre de 2018.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - La procuradora D^a. NOMBRE Y APELLIDOS 1, en nombre y representación de ENTIDAD 1, con fecha 31 de octubre de 2018, interpuso recurso contencioso-administrativo contra resolución R 11/2018, de fecha 27 de julio de 2018, de la Junta Arbitral del Concierto Económico Vasco, dictada en el expediente 42/2012, conflicto 14/2012, sobre domicilio fiscal entre el periodo 8/11/2006 a 15/05/2008, notificada el 6 de septiembre de 2018.

SEGUNDO. - Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de fecha 20 de noviembre de 2018, se otorgó a la misma, con entrega del expediente administrativo, el plazo de veinte días para la formalización de la demanda. Trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 20 de diciembre de 2018, en el que suplicaba a la Sala «dicte sentencia por la que estimando íntegramente esta demanda:

Primero. - Declare no ser conforme a Derecho, anule y deje sin efecto la Resolución, con número R 11/2018, de fecha 27 de julio de 2018, de la Junta Arbitral del Concierto Económico Vasco.

Segundo. - Proceda a declarar nulo de pleno derecho el procedimiento de actuaciones de comprobación e investigación iniciado con fecha 10 de julio de 2012, por parte de la AEAT, en la medida de que carecía de competencias para ello».

TERCERO. - Por Diligencia de Ordenación de fecha 11 de enero de 2019, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 5 de febrero de 2019, con la súplica a la Sala «dicte resolución desestimando el recurso, por adecuarse al ordenamiento jurídico los actos impugnados».

CUARTO. - No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba y, no estimándose necesaria la celebración de vista pública, por Decreto de fecha 11 de febrero de 2019, se fijó la cuantía del presente recurso como

indeterminada, concediéndose a la representación procesal de la parte recurrente el término de diez días para la presentación de escrito de conclusiones. Trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 25 de febrero de 2019, en el que suplicaba a la Sala «dicte sentencia:

Primero. - Declarando no ser conforme a Derecho la Resolución número R 11/2018, de fecha 27 de julio de 2018, de la Junta Arbitral del Concierto Económico Vasco, anulando y dejando sin efecto la misma.

Segundo. - Declarando nulo de pleno derecho el procedimiento de actuaciones de comprobación e investigación iniciado con fecha 10 de julio de 2012, por parte de la AEAT, en la medida de que carecía de competencias para ello».

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de fecha 26 de febrero de 2019, se dio traslado, por igual plazo de diez días, a la representación procesal de la parte recurrida, para que evacuaran el referido trámite de conclusiones. Trámite que fue cumplimentado por el Sr. Abogado del Estado mediante escrito presentado con fecha 5 de marzo de 2019, en el que suplicaba a la Sala «dése por reproducida la súplica del escrito de contestación».

QUINTO. - Por providencia de fecha 22 de marzo de 2019, se señaló para votación y fallo el día 2 de julio de 2019, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución R 11/2018, de 27 de julio de 2018, de la Junta Arbitral del Concierto Económico, por la que se acordó declarar que las actuaciones realizadas por la AEAT ante la entidad ENTIDAD 1, en relación con su Impuesto sobre Sociedades de 2007, cuando todavía estaba pendiente de resolución por la Junta Arbitral el Conflicto nº 14/2012, referente a la localización de su domicilio fiscal en el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008, en la medida en que no constituyeron materialmente actuaciones de comprobación e investigación, sino que se limitaron a

comunicarle el planteamiento del referido conflicto, no constituyeron una invasión de las competencias que entonces correspondían a la Diputación Foral de Bizkaia.

Sobre los hechos y la normativa aplicable no existe discordia entre las partes.

El conflicto que nos ocupa fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito de fecha 30 de octubre de 2012 frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con la competencia para realizar actuaciones de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la entidad ENTIDAD 1, hasta que se resolviera otro conflicto que se tramitaba ante esta Junta Arbitral, en el que había de determinarse cuál era el domicilio fiscal de esta entidad en el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008.

En lo que ahora interesa debe señalarse que en el desarrollo de aquel conflicto, el 9 de julio de 2012 la Inspección de la AEAT remitió a ENTIDAD 1 una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general, referida al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, emplazándole para comparecer ante el actuario el día 24 de julio de 2012. Dicha comunicación fue notificada a la entidad el 10 de julio de 2012. El 17 de julio de 2012, el representante de la entidad presentó un escrito ante la DFB dando cuenta de la recepción de la citación de la Inspección de la AEAT y denunciando que dicha actuación era, a su juicio, contraria a lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral aprobado por el RD 1760/2007, de 28 de diciembre.

La cuestión suscitada se centró en dilucidar si las actuaciones que realizó la AEAT ante el obligado tributario ENTIDAD 1, referentes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, en un momento en el que todavía estaba pendiente de resolución un conflicto planteado ante esta Junta Arbitral sobre el lugar donde radicaba su domicilio fiscal en el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008, constituyeron o no una

invasión de la competencia de inspección sobre dicha entidad que en ese momento correspondía a la DFB en cuanto que era la Administración que había venido liquidándole el Impuesto sobre Sociedades hasta el planteamiento del conflicto referente a su domicilio fiscal.

La normativa aplicable se concreta en los siguientes artículos:

- Art. 66 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone en sus números 2 y 3 lo siguiente: «Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior. Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados. Tres. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral».

- Art. 15 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre: «1. La Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste. Asimismo, las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos de la caducidad, en su caso. En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, la Junta Arbitral notificará el planteamiento automático del conflicto tanto a los interesados como a las Administraciones afectadas.2. Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral».

Recoge la resolución combatida que la AEAT remitió a la entidad una comunicación formal de inicio de actuaciones inspectoras referentes al Impuesto sobre Sociedades de 2007, emplazándole a comparecer ante el actuario. En esta comunicación, en un Anexo titulado *“Documentación que se solicita”*, únicamente requería a la entidad que aportara el *“Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso”*. Además, en el mismo Anexo se contenía la siguiente información: «Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que se inician mediante la comunicación de esta notificación se consideran interrumpidas desde la misma fecha de su notificación en cuanto al cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras al encontrarse sometido a Conflicto ante la Junta Arbitral del País Vasco la determinación del domicilio fiscal del obligado tributario, Conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con fecha de entrada en el Registro de la Junta Arbitral de 2 de mayo de 2012. No obstante dicha interrupción se establece la fecha de 24 de julio de 2012 como comparecencia del obligado tributario ante esta Inspección al objeto de informarle del alcance de la actuación y de la interrupción de la misma. En esta visita se requiere exclusivamente la aportación de la documentación que acredite la representación que ostenta la persona que comparezca ante la Inspección».

La Junta Arbitral consideró que sin perjuicio de que fuera cuestionable que la forma en la que se procedió a la notificación al obligado tributario del planteamiento de un conflicto de competencias ante la Junta Arbitral por parte de la Administración que ha sido la promotora, pues el art. 66.2 del Concierto Económico sugiere más la fórmula de una notificación específica, que la de una formal citación de inicio de actuaciones de comprobación, sin embargo resulta evidente que la misma no tuvo más efectos que los de dar cumplimiento, por parte de la AEAT, a su deber de notificar a ENTIDAD 1 el planteamiento del conflicto referente a su domicilio fiscal, sin que tal comunicación fuese seguida de ninguna otra actividad de comprobación e investigación por parte de la AEAT ante el obligado tributario, también es evidente que aquella cumplió con su obligación de abstenerse, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste; lo que le lleva a concluir que la AEAT no hizo ante ENTIDAD 1 más que lo que el Concierto no sólo le faculta a hacer, sino que incluso le obliga a hacer, esto es, una actuación legítima, máxime cuando el conflicto sobre el domicilio fiscal de la entidad en el período discutido, que abarcaba el ejercicio 2007, se resolvió a su favor.

SEGUNDO. - *Planteamiento de las partes.*

Para la parte recurrente la Junta Arbitral lo que ha hecho es convertir un acto de trámite, la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, en otro trámite, la comunicación del conflicto, incardinado en un procedimiento completamente distinto. Siendo la firme voluntad de la AEAT la de iniciar un procedimiento de comprobación inspectora y no una comunicación del conflicto en torno al domicilio fiscal de la recurrente, incardinándose las actuaciones realizadas dentro de un procedimiento de comprobación e investigación y no en uno de cambio de domicilio. Cambio realizado sin cumplir los requisitos que sirven de justificación, que de suyo conlleva una dosis de inseguridad jurídica para el contribuyente dado los distintos efectos jurídicos de uno u otro.

Añade que en el caso de que se entienda que inicio un procedimiento de comprobación e investigación, dicha actuación no es conforme a derecho por falta de competencia de la AEAT para iniciarlo a la vista de la normativa aplicable.

Considera la Sra. Abogada del Estado que no hubo conversión alguna de actos, sino simplemente una calificación del acto como lo que realmente era. La normativa es clara al respecto y lo que se pretende es que posibles discrepancias entre las Administraciones sobre el domicilio de un contribuyente pueda dar lugar a la prescripción, y en este sentido se pronuncia la Junta Arbitral considerando producida la notificación a la interesada del conflicto y con ello interrumpiéndose la prescripción. Acentúa que el conflicto 14/2012 se resolvió a favor de la AEAT, ratificado por el Tribunal Supremo, por lo que la competencia le correspondía a la AEAT al tiempo de suscitarse el conflicto, debiéndose reputar como legítimo el ejercicio de las competencias por parte de la Administración en cuyo territorio queda definitivamente establecido el domicilio.

TERCERO. - *Resolución de la controversia.*

La pretensión hecha valer por la recurrente se dirige a que se declare la nulidad de la resolución de la Junta Arbitral de 27 de julio de 2018 y que se proceda a declarar nulo de pleno derecho el procedimiento de actuaciones de comprobación e investigación iniciado con fecha de 10 de julio de 2012 por parte de la AEAT, por carecer de competencias al efecto.

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente del contenido del acto originario objeto del debate cabe distinguir dos aspectos conformadores:

1. Uno constituido por la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general, Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, realizándose un emplazamiento para comparecer el día 24 de julio de 2012. Dicha comunicación fue notificada a la entidad el 10 de julio de 2012.

2. Dos, constituido por la información dando cuenta de la interrupción de la prescripción al encontrarse sometido a Conflicto ante la Junta Arbitral del País Vasco la determinación del domicilio fiscal del obligado tributario.

Respecto del procedimiento de comprobación e investigación iniciado, sobre el que se nos dice que ninguna actuación se siguió después de la expresada comunicación hasta la resolución del conflicto suscitado, pero que se desconoce absolutamente si se siguió y en su caso su resultado, ha de convenirse que estamos ante un acto de trámite no cualificado no susceptible de recurso. En tal sentido este Tribunal se ha pronunciado en numerosísimas ocasiones, valga por todas la sentencia de 1 de marzo de 2012, rec. cas. 2357/2008, que compendia la doctrina existente, y en la que dijimos: «Así ocurre en el presente supuesto, en el que el acto impugnado es un mero acto de trámite iniciador de un procedimiento para la comprobación e investigación tributaria de los recurrentes, respecto a dos ejercicios fiscales y diversos tributos, lo que permite apreciar la ausencia de efectos jurídicos en un acto que da inicio a un procedimientos administrativo que, tras su correspondiente tramitación, con participación de los interesados, deberá necesariamente concluir con una resolución definitiva que ponga fin al expediente, momento en que será susceptible de ser recurrido en vía previa administrativa y contencioso-administrativa». Por tanto, dicho acto no era susceptible de impugnación, sino que había que

esperar, en su caso, a la resolución del procedimiento, cuyo resultado, debe insistirse, se desconoce.

Vista cuál es la pretensión actora, la misma resulta inviable por los motivos referidos.

Con todo, no está de más significar que el segundo contenido de la actuación administrativa, inscrito dentro de las prevenciones que contempla el art. 66 del Concierto, «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», y 15 del Reglamento, «las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos de la caducidad, en su caso», no hace más que responder a dichos mandatos, lo cual posee una lógica elemental que exime de otros comentarios y con lo que se pretende evitar que el transcurso del tiempo para dilucidar el conflicto produzca aquellos efectos.

La cuestión que se desprende del contenido de la resolución de la Junta Arbitral es si la forma utilizada resultaba o no correcta. Sobre ello la parte recurrente se limita a decir que se ha producido una conversión indebida de un acto en otro, sin embargo se abstiene absolutamente de identificar vicio invalidante determinante de la nulidad preconizada; a lo más habla de una alta dosis de inseguridad jurídica, pero ni siquiera alude, menos aún identifica, una indefensión material, cuando lo cierto es que atendiendo al tenor del acto resulta claro cuál era su contenido, alcance y efectos pretendidos, habiendo tenido pleno conocimiento de mismo la parte recurrente, lo que nos lleva a considerar que en el mejor de los casos para la parte recurrente estaríamos ante una mera irregularidad formal no constitutiva de vicio invalidante alguno.

CUARTO. - Sobre las costas.

Por lo expuesto, procede desestimar los recursos interpuestos, con imposición de costas a la parte recurrente, de conformidad con lo que

establece el art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 de dicho precepto legal, en atención a la dificultad del caso y al esfuerzo realizado por la parte demandada en su oposición, fija el importe máximo de las costas, por todos los conceptos, en la cantidad de 4000 euros.

En nombre de su Majestad el Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Que debemos desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por ENTIDAD 1, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 27 de julio de 2018, con imposición de costas a la recurrente, en los términos fijados en el último de los Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén

José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés

José Antonio Montero Fernández

Jesús Cudero Blas

Rafael Toledano Cantero

Dimitry Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN. - Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO**

FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.