

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 429/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Segunda**  
**Sentencia núm. 1387/2019**

Excmo. Sr.

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

En Madrid, a 16 de octubre de 2019.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo directo núm. **429 / 2018**, interpuesto por ABOGADO DEL ESTADO, en la representación y defensa que por Ley ostenta, contra resolución dictada por la JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO el día 27 de julio de 2018, en el conflicto de competencias número 2/2013

Han sido partes recurridas la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el procurador de los Tribunales Don NOMBRE Y APELLIDOS1, y la entidad ENTIDAD 1. representada por Doña NOMBRE Y APELLIDOS2, Procuradora de los Tribunales, Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** EL ABOGADO DEL ESTADO, por escrito de fecha 16 de enero de 2019 formalizó la demanda en el presente recurso contra resolución dictada por la JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO el día 27 de julio de 2018, en la que acabó solicitando *“dicte sentencia anulando la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que la Agencia Estatal de Administración Tributaria actuó de manera legítima en uso de sus competencias de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, iniciadas mediante comunicación de 16 de julio de 2012, notificada el 18 de julio de 2012, sin invadir por ello las competencias atribuidas a la Diputación Foral de Bizkaia”*.

**SEGUNDO.-** Don NOMBRE Y APELLIDOS1, Procurador de los Tribunales y de la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA contestó a la demanda por escrito de fecha 15 de Febrero de 2019, en el que terminaba solicitando que *“en su día dicte Sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo promovido por la Administración del Estado contra la Resolución dictada por la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico número 12/2018, de 27 de julio, y se declare que la Resolución impugnada es ajustada a derecho, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante”*.

**TERCERO.-** Doña NOMBRE Y APELLIDOS2, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la entidad ENTIDAD 1 por escrito de fecha contestó a la demanda y terminó solicitando que se dicte Sentencia por la que se *“declare ser conforme a Derecho, la Resolución, con número Rº 12/2018, de fecha 27 de julio de 2018, de la Junta Arbitral del Concierto Económico Vasco”*.

**CUARTO.-** El Abogado del Estado presentó sus conclusiones en fecha 1 de abril de 2019, en el que terminó solicitando que se dicte sentencia anulando la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que la Agencia Estatal de Administración Tributaria actuó de manera legítima en uso de sus competencias de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, iniciadas mediante comunicación de 16 de julio de 2012, notificada el 18 de julio de 2012, sin invadir por ello las competencias atribuidas a la Diputación Foral de Bizkaia.

**QUINTO.-** Doña NOMBRE Y APELLIDOS2, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la entidad ENTIDAD 1, presentó sus conclusiones en fecha 10 de abril de 2019 en el que “ *se remite a las cuestiones fácticas que obran en el expediente administrativo y a los fundamentos jurídicos recogidos en el escrito de contestación de la demanda, los cuales deben entenderse reproducidos en el presente escrito*”.

**SEXTO.-** La Diputación Foral de Bizkaia presentó sus conclusiones en fecha 9 de Abril de 2019, solicitando que se dictara una Sentencia por la que se desestime íntegramente la demanda de acuerdo con los pedimentos contenidos en el escrito de Contestación a la Demanda, y en consecuencia, se desestime el recurso Contencioso-Administrativo nº 429/19, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante.

**SÉPTIMO.-** Se señaló para votación y fallo el día 1 de octubre de 2019, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.- Objeto del recurso.**

El conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) mediante escrito registrado en la Junta Arbitral el 15 de enero de 2013, admitiéndose a trámite el 24 de octubre de 2017. La cuestión que se suscita es si la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) invadió las competencias de la DFB cuando el 18-7-2012 comunicó a la entidad ENTIDAD 1 el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, con anterioridad al planteamiento del conflicto para determinar dicho domicilio, lo que tuvo lugar el 5-10-2012, y teniendo en cuenta que el domicilio fiscal declarado por la entidad radicaba en Bilbao (Bizkaia) y la competencia correspondía inspectora correspondía, según el Concierto, a la DFB.

### **SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del presente recurso.**

El 23 de abril de 2012 la AEAT comunicó a la entidad ENTIDAD 1 el inicio de actuaciones de comprobación de carácter parcial relativas a la declaración-censal y, más concretamente, a la comprobación de su domicilio fiscal (folio 16 del expediente administrativo).

Mediante comunicación de 30-4-2012 la AEAT requirió a ENTIDAD 1 más documentación sobre la comprobación del domicilio fiscal (folio 23 del expediente), extendiendo Diligencia de constancia de hechos de 7-5-2012, relacionados con la comprobación de dicho domicilio fiscal (folio 23, reverso, y siguientes del expediente administrativo).

Como consecuencia de estas actuaciones de comprobación censal, la AEAT llegó a la conclusión de que el domicilio fiscal de la entidad se hallaba en territorio común, recabando de la DFB su parecer mediante escrito de fecha 4-5-12, enviado por correo electrónico el 5-5-2012, cuyo contenido se reproduce a continuación:

*«El artículo 43 nueve de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la C.A. del País Vasco 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". En base a lo anterior y de acuerdo con el informe de 21/06/2012, de la Dependencia Regional de inspección de AEAT en El País Vasco, que se adjunta se propone modificar el domicilio fiscal del siguiente obligado tributario: OBLIGADO: ENTIDAD 1 OBLIGADO NIF: (LETRA)NNNNNNNN. DOMICILIO ACTUAL: DOMICILIO 1 - BILBAO (BIZKAIA). DOMICILIO PROPUESTO: DOMICILIO 2 - MADRID. FECHA RETROACCION: 10-6-2004. Otros Informes: Su gestión y dirección, de acuerdo con dicho Informe se lleva en DOMICILIO 2 MADRID. A la vista de todo ello, se propone el cambio de oficio del domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 a DOMICILIO 2 MADRID desde 10/06/2004, solicitando que se pronuncien al respecto. Se envía copia de los citados Informes. Bilbao, 04/07/2012. EL JEFE DE DEPENDENCIA REGIONAL».*

Una vez comunicada a la DFB la discrepancia sobre el domicilio fiscal, la AEAT procedió el 18-7-2012 a notificar a ENTIDAD 1 el inicio de actuaciones de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 y alcance general.

Frente a esa comunicación, la entidad ENTIDAD 1 presentó escrito de 26-7-2012 (fecha de entrada 30-7-2012), en el que ponía de manifiesto a la AEAT que tenía domicilio fiscal en Bilbao y que la competencia para la comprobación e inspección correspondía a la DFB (folio 30, reverso, del expediente administrativo).

La AEAT, por su parte, notificó el 13-8-2012 un segundo requerimiento para comparecer ante la Inspección (folio 34), en el que se contiene la siguiente justificación:

*«La inspección informa mediante esta comunicación que la competencia para el ejercicio de las potestades administrativas de inspección vienen dadas por la Constitución española en primer lugar, por la Ley del Concierto en segundo lugar y finalmente ya por la normativa propia de cada Administración. En este sentido, el domicilio fiscal es un elemento determinado de forma objetiva, no por las propias manifestaciones del obligado tributario, sino por los hechos objetivos que supongan la directa aplicación de lo dispuesto en el artículo 43 del Concierto. Conforme se ha expuesto con anterioridad, de los datos que obran en poder de la Agencia Tributaria y que han sido comunicados a la Hacienda Foral de Bizkaia, se desprende que la gestión efectiva de la actividad económica de ENTIDAD 1 se realizó en el año 2007 desde la ciudad de Madrid.(...).Por todo ello, siendo que los datos obrantes en poder de la Agencia Tributaria comunicados a la Hacienda Foral de Bizkaia la gestión de los negocios y de las actividades de ENTIDAD 1 se realizaba en el año 2007 desde Madrid, corresponde la competencia inspectora del Impuesto sobre Sociedades del año 2007 a la Agencia Tributaria, quien la ejerce a través del procedimiento cuyo inicio se notificó en fecha 18/7/2012. De no ser así, estando la Administración sujeta a unos plazos de prescripción en cuanto a su derecho a liquidar, resultaría que el obligado tributario podría lograr eludir la acción administrativa (...) sin más que la mera declaración por su parte de un domicilio erróneo cuya modificación exigiera a la Administración tutelar de los derechos de la Hacienda Pública el desarrollo de un procedimiento lo suficientemente largo que impidiera el ejercicio de esa potestad. Por todo ello, sin perjuicio de que se continúen de forma paralela los trámites para declarar modificado formalmente el domicilio fiscal declarado del obligado tributario, la Agencia Tributaria deviene obligada al ejercicio de sus potestades ante el*

*obligado tributario y a tramitar el expediente de comprobación inspectora en tanto no concurra alguna de las causas que puede dar lugar a su interrupción en los términos que establece la Ley General Tributaria».*

Junto al requerimiento de comparecencia la AEAT inició el 7-8-2012 expediente sancionador a ENTIDAD 1. El acuerdo de iniciación fue notificado el 13-8-2012 y tenía por objeto la posible imposición de una sanción por infracción del art. 203.1 LGT, relativa a la resistencia, obstrucción o negativa a la actuación inspectora.

El 13-9-2012 la AEAT notificó un tercer requerimiento (folio 41 del expediente administrativo) señalando nueva fecha para la comparecencia ante la Inspección, y posteriormente, una vez que había planteado ante la Junta Arbitral el conflicto relativo al domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (conflicto 34/2012), notificó al interesado una *“Comunicación de interrupción de las actuaciones”* de fecha 20-11-2012 (folio 52 y 53 del expediente administrativo), en el que se hacía constar que a los efectos del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, se habían de tomar en cuenta los siguientes hechos relevantes: *“- Inicio de actuaciones inspectoras: 18/07/2012. Dilación por no comparecer ante la Inspección de los Tributos: Desde el 06 de agosto de 2012 (fecha prevista para la primera comparecencia) hasta el 28 de septiembre de 2012 (fecha prevista para la tercera comparecencia). Esto determina que no se computarán como tiempo de duración de las actuaciones un total de 53 días.- Interrupción de las actuaciones por planteamiento de Conflicto ante la Junta Arbitral: A partir del día 5 de octubre de 2012. La interrupción sigue en vigor en la fecha de emisión de esta comunicación y hasta el momento en que se resuelva el mismo por la Junta Arbitral”.*

Adicionalmente, la AEAT impuso a la entidad una sanción tributaria por infracción grave del art. 203.5.c) LGT. La resolución sancionadora fue impugnada por ENTIDAD 1 ante el TEAR de Madrid que el 27-12-2017 dictó resolución estimatoria, en la que, con cita de los artículos 43 y 66 del Concierto, concluye que *“la Administración del Estado no ha respetado las normas contenidas en el Concierto Económico, pues lejos de abstenerse de realizar actuaciones, continuó efectuando requerimientos al interesado. Es más, consideró que estos requerimientos no fueron atendidos (por no comparecer el obligado en las oficinas inspectoras pero sin tener en consideración los*

*escritos remitidos por la interesada al efecto), y por ello, tramitó un expediente sancionador que culminó con la notificación del acuerdo ahora impugnado”.*

### **TERCERO.- El conflicto sobre el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (Conflicto 34/2012) y la Resolución de la Junta Arbitral.**

La AEAT realizó actuaciones de comprobación censal, relativas al domicilio fiscal de ENTIDAD 1, a raíz de las cuales concluyó que dicho domicilio se encontraba en territorio común, comunicando esta discrepancia a la DFB el 5-7-2012. Al no haber manifestado la DFB su parecer al respecto, la AEAT planteó el 5-10- 2012 conflicto ante la Junta Arbitral para que se pronunciara sobre el lugar en que radica el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 desde la fecha de su constitución el 10 de junio de 2004. Este conflicto se identifica con el número 34/2012 y fue resuelto por la Junta Arbitral el 27-7-2018 (resolución de la misma fecha que la que es objeto del presente recurso), en la que acuerda:

*«1º.- Declarar que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, desde su constitución el 10 de junio de 2004, ha radicado en territorio común, concretamente en Madrid, en la Calle DOMICILIO 2.*

*2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a la entidad ENTIDAD 1».*

### **CUARTO.- La resolución de la Junta Arbitral de 27-7-18 por la que se resuelve el presente Conflicto 2/2013.**

La Junta Arbitral resuelve el presente conflicto por resolución de 27-7-18.

La Junta Arbitral concluye que existieron actuaciones inspectoras que podrían invadir la competencia de la DFB; destaca seguidamente el pronunciamiento del TEAR de Madrid de 27-1-2017, por el que se anula la sanción de la AEAT a ENTIDAD 1; y transcribe en el Fundamento 3 los artículos 66 del Concierto Económico y 15 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real

Decreto 1760/2007. En los Fundamentos. 4 y 5 se contienen los razonamientos del fallo que en síntesis son los siguientes:

La AEAT antes incluso de plantear ante la Junta Arbitral el conflicto 34/2012, referente al domicilio fiscal de ENTIDAD 1 desde su constitución, notificó a la entidad tres citaciones formales de inicio de actuaciones inspectoras de carácter general, Impuesto sobre Sociedades 2007, además le impuso una sanción y solamente cuando ya había planteado el conflicto 34/201 sobre el domicilio fiscal notificó a la obligada tributaria la suspensión de actuaciones.

Por ello, concluye que entre el 18-7-2012 y el 28-11-2012, la AEAT invadió las competencias de la DFB, sin que pueda admitirse que se trata de evitar un perjuicio para la acción administrativa, ni que cuando inició las actuaciones ya había puesto en conocimiento de la DFB su discrepancia sobre el domicilio, porque *“el procedimiento de cambio de domicilio entre Administraciones está expresamente regulado en el artículo 43 del Concierto Económico, y en el artículo 66 en el caso de que se produzca una discrepancia, y en estos artículos no se contempla en ningún supuesto la posibilidad de que antes de completarse el expediente de cambio de domicilio o de resolverse, en su caso, el conflicto en caso de discrepancia, la Administración que no hubiera venido liquidando al obligado tributario pueda realizar ninguna actuación, más allá de la notificación del planteamiento del conflicto, prevista en el artículo 66.2.”*

Sostiene que la única actuación de la AEAT ajustada a derecho fue la comunicación de 28-11-2012, por la que se comunica a ENTIDAD 1 el planteamiento del conflicto 34/2012, si bien, aclara la Junta que solamente es válida *“en cuanto tal notificación al amparo del repetido artículo 66.2 del Concierto, pero no en cuanto actuación de comprobación e investigación”* pues la redacción del Concierto *“sugiere más la fórmula de una notificación específica, a la que el propio precepto, con rango de ley, atribuye efectos interruptivos de la prescripción y, en su caso, de la caducidad, que la de una formal notificación de inicio de actuaciones de comprobación, incluso aunque sea con simultánea suspensión de las mismas.”*

Por último, entiende que la invasión de competencias se produjo cualquiera que sea el sentido de la resolución del conflicto 34/2012 que *“aun en el supuesto de resolverse admitiendo que su domicilio radicara en Territorio Común desde su*

*constitución, en ningún caso produciría un efecto sanador de los vicios en que las mismas han incurrido, a tenor de lo establecido en el artículo 66.3 del Concierto Económico, que dispone que: "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."*

Sobre la base de esos argumentos la Junta Arbitral en el conflicto 2/2013, acuerda:

*«Declarar que todas las actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria ante la entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN), en relación con su Impuesto sobre Sociedades de 2007, cuando todavía no se había planteado el conflicto de competencias ante la Junta Arbitral 34/2012, referente a la localización de su domicilio fiscal desde su constitución, constituyeron materialmente actuaciones de comprobación e investigación para las que carecía de competencia, e invadieron las competencias que en tal momento correspondían de forma exclusiva a la Diputación Foral de Bizkaia. Y que la actuación realizada el 28 de noviembre de 2012, tras el planteamiento del conflicto, sólo está amparada por el ordenamiento jurídico en cuanto notificación del planteamiento del conflicto 34/2012, pero no en cuanto actuación de comprobación e investigación.»*

#### **QUINTO.- 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 sometidos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral".*

#### **SEXTO.- Resolución del recurso.**

En el presente caso es evidente que de la normativa analizada se desprende la corrección jurídica de la resolución de la Junta Arbitral, en tanto la Administración Estatal no se limitó a notificar al interesado la existencia del planteamiento de un conflicto acerca del domicilio fiscal, e interrumpir con ello la prescripción del impuesto de Sociedades, sino que efectuó al mismo reiterados requerimientos cuyo incumplimiento dio lugar a la imposición de sanción, posteriormente anulada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Esta misma Sección, en un asunto parecido se ha pronunciado en sentido desestimatorio, en concreto en la sentencia 1031/2019, recaída en el recurso 410/2018. Pero en este caso era el recurrente el sujeto pasivo del impuesto, quien solicitaba la nulidad de las actuaciones, que esta Sala consideró actos de trámite. Aquí, no se discute la validez de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Administración Estatal, sino la declaración de la Junta Arbitral de que por parte de la Agencia Estatal se han invadido las competencias de la Diputación Foral de Bizcaia, al haber seguido actuando en relación con un contribuyente que tenía su domicilio fiscal en el País Vasco, antes de ser resuelto el conflicto acerca del domicilio que la

Administración Estatal había suscitado ante dicha Junta, por lo que el recurso inexpuesto por el Abogado del Estado ha de ser desestimado.

#### **SÉPTIMO.- Sobre las costas.**

Por lo expuesto, procede desestimar el recurso interpuesto, con imposición de las costas procesales a la parte recurrente en la cantidad de 4.000 euros.

### **FALLO**

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

Primero.- Que debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo directo núm. **429/2018**, interpuesto por ABOGADO DEL ESTADO, en la representación y defensa que por Ley ostenta, contra resolución dictada por la JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO el día 27 de julio de 2018, en el conflicto de competencias número 2/2013

Segundo.- Con imposición de costas procesales a la recurrente en los términos señalados en el fundamento séptimo.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ DÍAZ DELGADO**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.