

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

Conflicto: 42/2012

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Bizkaia (promotor) AEAT

Objeto: Competencia inspección Impuesto Sociedades 2010

Resolución R 11/2018

Expediente 42/2012

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de julio de 2018,

la Junta Arbitral del Concierto 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 nº 42/2012, que planteó la Diputación Foral de Bizkaia 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 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN), 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, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

I. ANTECEDENTES

1.- El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) mediante escrito de fecha 30 de octubre de 2012, registrado en la Junta Arbitral el día 2 de noviembre de 2012. Se admitió a trámite el 24 de octubre de 2017.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) formuló alegaciones por medio de escrito de 29 de diciembre de 2017, que tuvo entrada el día siguiente. Tras la puesta de manifiesto del expediente, formularon alegaciones: la DFB, por escrito de 23 de abril de 2018, recibido el día siguiente; y la ENTIDAD 1, mediante escrito de fecha 22 de junio de 2018, registrado de entrada el día 28 de los mismos. La AEAT no formuló alegaciones tras la puesta de manifiesto del expediente.

2.- Del expediente resultan los siguientes hechos y antecedentes relevantes:

a) Con fecha 27 de abril de 2012, la Directora General de la AEAT había planteado un conflicto ante la Junta Arbitral (que se tramitó con número 14/2012), solicitando la declaración de que el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 había estado radicado, desde el 8 de noviembre de 2006 hasta el 14 de mayo de 2008, en Madrid, en la calle DOMICILIO 1. El planteamiento de dicho conflicto, registrado en la Junta Arbitral el 2 de mayo de 2012, fue comunicado por la AEAT a la DFB mediante escrito del Delegado Especial en el País Vasco de la AEAT, que fue recibido en la DFB el día 27 de mayo de 2012. En esa misma fecha, la DFB notificó a la entidad el planteamiento del conflicto.

b) El día 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.

c) El 17 de julio de 2012, el representante de ENTIDAD 1 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.

d) El 13 de septiembre de 2012, esto es dentro del plazo de dos meses contado a partir del momento en el que tuvo conocimiento de la citación de la Inspección de la AEAT a la entidad, la DFB remitió a la AEAT un requerimiento de inhibición, reclamando para sí la competencia para la realización de las actuaciones de comprobación e investigación de ENTIDAD 1 en tanto se

sustanciaba el conflicto de competencia planteado ante la Junta Arbitral en relación con el domicilio fiscal de la entidad.

e) Este requerimiento no fue objeto de contestación por parte de la AEAT en el mes siguiente a su recepción, por lo que la DFB, entendiendo que la AEAT se ratificaba en su competencia, planteó el presente conflicto ante la Junta Arbitral el día 2 de noviembre de 2012, esto es dentro del plazo de un mes contado a partir de la fecha en que debió entenderse tácitamente ratificada la competencia por parte de la AEAT, que establece el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral. El 5 de noviembre de 2012 la DFB notificó a la AEAT el planteamiento de este conflicto.

f) El 16 de julio de 2015 la Junta Arbitral dictó la Resolución nº R 14/2015, en relación con el conflicto 14/2012 que tenía por objeto la discrepancia sobre el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1. En ella concluyó que su domicilio fiscal para el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008 radicaba en Territorio Común. La Resolución fue recurrida por la DFB ante el Tribunal Supremo, que por Sentencia nº 2292/2016, de 20 de diciembre, la ratificó con desestimación del recurso.

3.- En sus escritos de planteamiento del conflicto y de alegaciones, la DFB sostiene que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el RD 1.760/2007, de 28 de diciembre, que establece que: *"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"*, la AEAT no podía realizar las actuaciones de comprobación e investigación anunciadas a ENTIDAD 1 el día 10 de julio de 2012, porque carecía de competencia en la medida en que en dicha fecha todavía no se había resuelto el conflicto sobre su domicilio fiscal. A su entender, hasta que dicho conflicto fuera resuelto, la AEAT nunca podría invocar el ejercicio de una competencia que el Concierto Económico no le reconoce.

La DFB solicita a esta Junta Arbitral que *"declare que la competencia para realizar actuaciones de comprobación e investigación de la entidad en tanto se resuelve un conflicto ante la Junta Arbitral sobre rectificación del domicilio fiscal de la entidad de la (sic) ENTIDAD 1, con N.I.F. (LETRA)NNNNNNNN, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo, que (sic) corresponde a la Hacienda Foral de Bizkaia"*

4.- Frente a esta pretensión, la AEAT esgrime en sus alegaciones que con su citación no pretendió en ningún momento invadir competencias ajenas, como lo prueba el hecho de que el desarrollo de sus actuaciones inspectoras había quedado supeditado a la resolución del conflicto pendiente sobre el domicilio fiscal de ENTIDAD 1. De hecho, recuerda la AEAT, *"tal y como figura en el texto de la propia notificación de inicio de actuaciones, el mismo momento se notificó al obligado tributario la interrupción de las mismas en tanto se resolviera el conflicto de cambio de domicilio del obligado tributario que se encontraba en tramitación ante la Junta Arbitral"*.

La AEAT añade que *"en casos como el presente, donde existe una controversia entre Administraciones acerca del domicilio fiscal del contribuyente, que es objeto de conflicto ante la Junta Arbitral, habida cuenta la regulación y extensión del procedimiento de cambio de domicilio, se podría poner en peligro la realización de actuaciones de comprobación inspectora en momento cercanos a la prescripción. En este sentido, la actuación de un contribuyente mediante su domiciliación fiscal en uno u otro territorio no debería perjudicar el ejercicio de la acción administrativa de comprobación por parte de la Administración competente. Esto es, la eventual extensión en el tiempo de los procedimientos de cambio de domicilio entre Administraciones no debería servir para facilitar el fraude fiscal, debido a la posible prescripción del derecho a practicar las liquidaciones que resulten procedentes"*.

Y solicita que se *"acuerde la desestimación de la pretensión de la Hacienda Foral de Bizkaia, declarando conforme a derecho el inicio de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la AEAT mediante comunicación de fecha 10/07/2012 acerca de la sociedad "ENTIDAD 1" (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007"*.

5.- La ENTIDAD 1 sostiene en su escrito de alegaciones que, a su entender, *"no procedía el inicio de actuaciones inspectoras por parte de la AEAT, dado que el único propósito de dicha actuación era interrumpir la prescripción del derecho a liquidar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007, ya que únicamente restaban 16 días para que dicho ejercicio prescribiera"*. Invocando el artículo 66.2 y 3 del Concierto Económico y el artículo 15,1 y 2 del Reglamento de la Junta Arbitral, la entidad entiende que, pendiente la resolución del conflicto sobre su domicilio, *"la competencia sobre los tributos recaía sobre la Hacienda Foral de Bizkaia, la cual podría haber iniciado el procedimiento inspector sobre dicho ejercicio controvertido sin que se hubiera suscitado conflicto alguno"*.

Cita en apoyo de su tesis una Resolución del TEAR de Madrid, la nº 28/11703/2013, de 27 de enero de 2017, relativa a una sanción impuesta a otra sociedad de su grupo, ENTIDAD 2, que era objeto de actuaciones idénticas a las que la AEAT estaba desarrollando con ella, por la no asistencia a las comparecencias ante la Inspección de la AEAT. El TEAR concluyó 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"*.

La entidad solicita a la Junta Arbitral *"Que proceda a dictar resolución estimatoria del planteamiento realizado por la Hacienda Foral de Bizkaia, considerando que la AEAT no era competente para iniciar el procedimiento inspector, en tanto, esta Junta Arbitral no hubiera resuelto el conflicto sobre el domicilio fiscal de esta contribuyente"*.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Para resolver el presente conflicto, procede 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.

2.- El artículo 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."

El artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que lleva por título: "Notificación del planteamiento del conflicto y efectos", dispone que:

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."

3.- En el presente caso, la AEAT, una vez que planteó ante la Junta Arbitral el conflicto nº 14/2012, referente al domicilio fiscal de ENITDAD 1 en el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008, lo que hizo fue remitir 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".

No consta en el Expediente que, aparte de la remisión de esta comunicación, la AEAT realizara ninguna otra actuación ante el obligado tarjo, ni siquiera incluso que el representante de ENTIDAD 1 llegara a comparecer ante el actuario en la fecha prevista.

A tenor de la dicción literal del transcrito artículo 66. 2 del Concierto Económico, es cuestionable que la forma en la que deba procederse 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 del mismo, sea la propia de una citación para el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general conforme a su propio procedimiento de inspección tributaria. La redacción del artículo 66.2 del Concierto Económico 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 citación de inicio de actuaciones de comprobación, aunque sea con simultánea suspensión de las mismas.

Sin embargo, en el presente caso, por más que sea objetable la fórmula concreta de la comunicación, es 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. Y quedando acreditado, igualmente, que tal comunicación no fue 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.

Y aun cuando no procede un pronunciamiento en los términos literales que interesa la AEAT, de declarar *"conforme a derecho el inicio de actuaciones de comprobación e investigación"*, por la objeción apuntada, en la medida que sus actuaciones no fueron materialmente de comprobación e investigación, sino meramente de notificación de la existencia del conflicto, hemos de concluir que

las mismas no constituyeron una invasión de las competencias que en aquel momento, pendiente la resolución del conflicto sobre el domicilio fiscal, ostentaba la DFB, y que respetaron los términos del artículo 66 del Concierto Económico y del artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral.

4.- Esgrime la AEAT que en los casos *"donde existe una controversia entre Administraciones acerca del domicilio fiscal del contribuyente, que es objeto de conflicto ante la Junta Arbitral, habida cuenta de la regulación y extensión del procedimiento de cambio de domicilio, se podría poner en peligro la realización de actuaciones de comprobación inspectora en momentos cercanos a la prescripción. En este sentido, la actuación de un contribuyente mediante su domiciliación fiscal en uno u otro territorio no debería perjudicar el ejercicio de la acción administrativa de comprobación por parte de la Administración competente. Esto es, la eventual extensión en el tiempo de los procedimientos de cambio de domicilio entre Administraciones no debería servir para facilitar el fraude fiscal, debido a la posible prescripción del derecho a practicar las liquidaciones que resulten procedentes"*. Pues bien, siendo tal manifestación un desiderátum de *lege ferenda*, hay que hacer notar que de ello no puede inferirse, en términos de *lege data*, un derecho de las Administraciones tributarias para efectuar actuaciones de interrupción de la prescripción respecto de obligados tributarios que no son de su competencia, más allá de los límites que prevé el propio Concierto Económico.

En el procedimiento de cambio de domicilio fiscal, regulado en el artículo 43.9 del Concierto Económico, no está prevista, y por ende carecería de amparo legal, una actuación cautelar de interrupción de la prescripción por parte de una Administración no competente por razón del domicilio fiscal del obligado tributario, fuera de los supuestos en los que se haya planteado formalmente un conflicto de competencias ante la Junta Arbitral, en cuyo caso es de aplicación lo previsto en el artículo 66 del mismo Concierto Económico.

Esto es lo que ocurre en el presente expediente. Y por ello la actuación de la AEAT no ha supuesto ninguna invasión de las competencias de la DFB. Pero, de no mediar el planteamiento de un conflicto sobre el domicilio fiscal, la actuación de una Administración interruptiva de la prescripción respecto de un obligado tributario que hasta entonces estuviere domiciliado en el ámbito de

otra Administración, carece de amparo legal. Tan legítimo es el derecho de las Administraciones tributarias de impedir que la eventual extensión en el tiempo de los procedimientos de cambio de domicilio pueda perjudicar la potestad comprobadora de la Administración, debido a la posible prescripción del derecho a practicar las liquidaciones que resulten procedentes, como lo es el derecho de los obligados tributarios a no tener que soportar, de ordinario, actuaciones de las Administraciones que no resulten competentes.

5.- No podemos aceptar la pretensión de ENTIDAD 1 de que la actuación realizada ante ella por la AEAT antes de la resolución del conflicto sobre su domicilio fiscal, limitada materialmente, como ha quedado dicho, a la mera notificación del planteamiento del mismo, se deslegitime porque su único propósito *"era interrumpir la prescripción del derecho a liquidar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007"*. Nada más alejado de la previsión del Concierto Económico. Precisamente su artículo 66, lo que garantiza es que, en los supuestos de conflictos sobre domiciliación, la duda respecto de qué Administración resulte competente, no pueda amparar la prescripción o, en su caso caducidad, de los derechos de las Administraciones tributarias. 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. 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.

La concreta actuación de la AEAT ante ENTIDAD 1, no fue como la que dio lugar a la Resolución del TEAR de Madrid 28/11703/2013, de 27 de enero de 2017, en la que se había sancionado a la entidad reclamante por no atender a una citación de comprobación realizada pendiente la resolución de un conflicto sobre su domicilio fiscal. No ha lugar en este caso el reproche que formulaba el TEAR de Madrid a la AEAT en aquella resolución.

La comunicación de la AEAT a ENTIDAD 1, en la medida en que no fue seguida de actuaciones de comprobación e investigación, no implicó una invasión de las competencias de la DFB, y no puede calificarse de actuación incompetente, ni se puede pretender, si esa fuera la aspiración de ENTIDAD 1, que no causara los efectos de interrupción de la prescripción previstos en el artículo 66.2 del Concierto Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1°. - Declarar que las actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria ante la ENTIDAD 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN), en relación con su Impuesto sobre Sociedades de 2007, cuando todavía estaba pendiente de resolución por esta 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.

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