

Resolución: R039/2024

Expediente: E162/2023

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 25 de septiembre de 2024.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto negativo planteado por los HCAT frente a la Diputación Foral de Araba (en lo sucesivo DFA) y el Principado de Asturias, cuyo objeto es determinar la competencia de exacción respecto del Impuesto sobre Sucesiones (en lo sucesivo ISD) de los referidos HCAT, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 162/2023.

I. ANTECEDENTES

1.- Previo.

El Causante, D. CAT, falleció el 6 de enero de 2017 con domicilio fiscal declarado en Vitoria-Gasteiz (Alava) desde el 8 de julio de 1998, habiendo tributado por IRPF e I. Patrimonio durante dichos ejercicios ante la DFA.

Con motivo de su fallecimiento, los HCAT liquidaron el 6 de marzo de 2018 el Impuesto sobre Sucesiones ante la DFA.

El 9 de junio de 2021 el Principado de Asturias comunicó el inicio de un procedimiento inspector respecto del ISD.

El Principado de Asturias notificó el 19 de agosto de 2021 requerimiento de inhibición a la DFA, aportando un informe de fecha 11 del mismo mes, en virtud del cual entendía que el causante había residido en Asturias en los 5 años anteriores al fallecimiento, solicitando el expediente de gestión y el rendimiento derivado de la sucesión.

En ningún momento el Principado de Asturias ha iniciado un procedimiento de cambio de domicilio fiscal del causante ni ha reclamado el IRPF ingresado a la DFA.

2.- El conflicto 73/2021.

Ante la falta de contestación en el plazo de 1 mes, el Principado de Asturias planteó el 14 de octubre de 2021 conflicto de competencias 73/2021 respecto de la competencia de exacción por el referido ISD.

La DFA contestó por escrito de fecha 8 de octubre de 2021 rechazando el requerimiento de inhibición por entender que no estaba acreditado que en el año anterior al fallecimiento el causante hubiera residido en Asturias.

Sin embargo, en el posterior trámite de alegaciones iniciales la DFA se allanó, sin tener conocimiento de la posible invasión de sus competencias por el previo inicio de un procedimiento inspector en relación con el ISD, a la pretensión del Principado de Asturias.

En consecuencia, la Junta Arbitral dictó el 28 de julio de 2022 la Resolución 36/2022 acordando el archivo del procedimiento, sin resolver expresamente sobre las siguientes cuestiones de su competencia que habrían sido objeto del procedimiento de no haberse producido el allanamiento:

a.- Si el procedimiento seguido por el Principado de Asturias es correcto o si, previamente a la exacción del ISD, debería haber promovido un cambio de domicilio fiscal del causante.

b.- Si el procedimiento efectivamente seguido supone una invasión de las competencias de la DFA por vulneración de lo dispuesto en el art. 66.Tres del Concierto Económico y 15.2 del Real Decreto 1760/2007.

Hay que destacar que, entre las cuestiones anteriores, no se incluye si el domicilio fiscal del causante el año anterior al fallecimiento radicaba en Asturias o Araba porque, como se ha señalado, nunca se ha tramitado un procedimiento de cambio de domicilio.

La Resolución 36/2022 se produjo sin dar participación al obligado en el procedimiento, por lo que en ningún caso produce efectos de cosa juzgada frente al mismo.

A pesar de que a priori pudiera pensarse que se trataba de una cuestión de domicilio fiscal, no puede calificarse extensivamente el conflicto 73/2021 como un procedimiento de este tipo, porque, entre otras razones que luego se explicarán, se planteó sin esperar el plazo de 4 meses previsto en el art. 43.Nueve del Concierto Económico.

3.- El procedimiento de comprobación y el incidente de ejecución 17/2023.

El Principado de Asturias continuó el 16 de agosto de 2022 el procedimiento de comprobación hasta la incoación el 28 de marzo de 2023 de actas de disconformidad con los HCAT, que fueron confirmadas por liquidaciones de fecha 24 de abril de 2023.

Los HCAT plantearon el 17 de abril de 2023, antes por tanto de dictarse las liquidaciones confirmatorias de las actas de disconformidad, el incidente de ejecución 17/2023 respecto de la forma en que el Principado de Asturias había ejecutado la Resolución 36/2022, por entender que se debía haber declarado la nulidad de pleno derecho de la comunicación de inicio de 15 de junio de 2021 por invasión de las competencias de la DFA.

Los HCAT (salvo D. GAG, respecto del cual se había producido la prescripción del derecho a comprobar) ingresaron el 26 de mayo de 2023 la deuda, pero recurrieron en reposición los acuerdos de liquidación.

La Junta Arbitral desestimó el 1 de junio de 2023 la pretensión del actor porque la Resolución simplemente acordaba el archivo y, en consecuencia, se agotaba en sí misma. Sin embargo, en su Resolución 65/2023 señaló obiter dicta que efectivamente, de acuerdo a las Resoluciones 11/2018 y 12/2018 de la Junta Arbitral, confirmadas por Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2350) y 16 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3250), la comunicación de inicio del procedimiento inspector del Principado de Asturias era nula de pleno derecho por invasión de las competencias de la DFA.

4.- El 26 de julio de 2023 el Principado notificó a los HCAT inicio de la incoación de expedientes sancionadores por infracción tributaria grave, interponiendo los mismos recursos de reposición.

5.- El 23 de agosto de 2023 se notificó por el Principado la desestimación de los recursos de reposición contra las liquidaciones.

6.- El 18 de octubre de 2023 los HCAT solicitaron a la DFA la devolución de las cantidades ingresadas por Impuesto sobre Sucesiones, alegando la imposibilidad de ser gravados por dos Administraciones.

El 6 de noviembre de 2023 la DFA acordó desestimar las devoluciones solicitadas porque, al no haberse promovido el cambio de domicilio del causante (punto de conexión determinante de la competencia inspectora respecto del ISD de los HCAT), entiende que la comunicación de inicio del Principado de Asturias es nula de pleno derecho por invasión de sus competencias.

7.- El 27 de noviembre de 2023 el Principado de Asturias notificó a los HCAT los acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria grave.

8.- El 1 de diciembre de 2023 los HCAT plantearon conflicto negativo de competencias, que se ha tramitado bajo número de expediente 162/2023.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

1.1.- La Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66.Uno del Concierto Económico, que señala que son sus funciones:

“a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes”.

1.2.- Sobre el Conflicto negativo.

La Junta Arbitral ya ha señalado en diversas Resoluciones (entre otras, la Resolución 8/2022 recaída en conflicto 14/2009) que el conflicto negativo es el que se plantea por el obligado, tanto si ambas Administraciones se consideran competentes como no competentes para exaccionar al obligado.

A tal efecto se reproduce la esencia de la referida Resolución:

“El art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en lo sucesivo RJACE) aprobado por Real Decreto 1760/2007 regula los conflictos positivos como aquellos que se plantean por una administración, bien por considerarse competente y entender que la otra está vulnerando su competencia, en cuyo caso deberá mediar previo requerimiento de inhibición, o bien por considerarse incompetente y

entender que la otra debería asumir su competencia, en cuyo caso deberá mediar previa declaración de incompetencia.

El art. 13.3 del RJACE regula el conflicto negativo como aquél que plantea un obligado. La redacción literal del RJACE permite el planteamiento cuando ninguna Administración se considere competente. En este caso permite el planteamiento negativo en el plazo de 1 mes siguiente al vencimiento del plazo para plantear conflicto positivo (asimismo de 1 mes) sin que ninguna Administración lo haya promovido. Como quiera que para plantear conflicto positivo es necesaria la previa declaración de incompetencia de una administración a favor de la otra, y la falta de asunción por ésta expresa o tácita por transcurso de 1 mes, pareciera que no podría plantearse conflicto negativo sin previa declaración de incompetencia.

Esta interpretación literal resulta incompatible con una interpretación finalista en que se pretende evitar que la falta injustificada de actuación de las Administraciones promoviendo su incompetencia y la correlativa competencia de la contraparte por todos los cauces procedimentales pertinentes, prive al obligado del derecho a tutela judicial efectiva (en sede del Tribunal Supremo), considerando por un lado la competencia exclusiva y excluyente de la Junta Arbitral para determinar la competencia, y por otro lado la obligación de recurrir en vía administrativa, en este caso promoviendo un conflicto de competencias, para acceder a la vía contencioso administrativa.

Así, resulta posible plantear un conflicto negativo con un simple acuerdo liquidatorio de ambas Administraciones denegando su competencia, a pesar de que ninguna haya declarado su incompetencia a favor de la otra.

De igual manera, también es posible plantear un conflicto negativo cuando ambas administraciones se consideren competentes, y normalmente ambas actúen frente al obligado, pero ninguna promueva un conflicto positivo”.

1.3.- En este caso nos encontramos con un conflicto negativo planteado por un obligado respecto del que dos Administraciones se consideran competentes para exaccionar el ISD, sin que haya una previa Resolución de la Junta Arbitral sobre la corrección del procedimiento seguido y sobre la competencia de exacción que produzca efectos de cosa juzgada frente al administrado, por lo que es procedente el conocimiento del mismo.

Así, esta Junta Arbitral es competente para conocer, con efectos para el obligado y las Administraciones, si el procedimiento seguido por el Principado de Asturias es correcto o por el contrario supone una invasión de competencias de la DFA que lo vicia de nulidad de pleno derecho.

Lo que sin embargo queda fuera de la competencia de la Junta Arbitral, con efectos exclusivamente entre Administraciones, es si la DFA puede denegar la remesa de los fondos al Principado de Asturias, contrariando su previo allanamiento, amparándose en una, en su momento desconocida, nulidad de las actuaciones.

Tampoco puede resolver la Junta Arbitral, al no haberse planteado un conflicto sobre el domicilio fiscal del causante, es a qué Administración corresponde la competencia de exacción del ISD.

3.- Normativa aplicable: Concierto Económico frente a la Ley 22/2009.

Desde la Resolución 36/2022, que devino firme por conformidad del Principado de Asturias, esta Junta Arbitral ha dejado constancia de que el presente conflicto

debe resolverse aplicando los puntos de conexión y las normas procedimentales del Concierto Económico y del Reglamento de la Junta Arbitral (Real Decreto 1760/2007) y no la normativa que regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común.

En este sentido, hay que mencionar que el art. 66.Tres del Concierto Económico (que no tiene correlativo en la LOFCA, aprobada por Ley Orgánica 8/1980 ni en la Ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común) establece 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”.

En idéntico sentido, el art. 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en lo sucesivo RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, establece que:

“Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los obligados tributarios 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”.

Este precepto del RJACE no tiene correlativo en el Real Decreto 2541/1998 que regula el reglamento de las Juntas Arbitrales de régimen común.

Estos artículos son esenciales porque, de las previsiones de los art. 66.Tres del Concierto Económico y 15.2 del RJACE resulta que una Administración no podrá realizar actuaciones de comprobación tendentes a la liquidación de un tributo, sin previamente haber ganado la competencia respecto del punto de conexión determinante de la competencia de comprobación y exacción.

4.- Nunca se ha planteado un conflicto sobre el domicilio fiscal del causante.

La Resolución 36/2022 señaló erróneamente que el conflicto planteado por el Principado de Asturias alcanzaba al domicilio fiscal del causante y a la competencia de exacción del Impuesto sobre Sucesiones de los HCAT.

En efecto, el requerimiento de inhibición del Principado de Asturias rogaba a la DFA que “nos remita tanto el expediente de gestión como el rendimiento generado por la citada sucesión”. En ningún momento se solicitaba que se aceptara que el domicilio fiscal del causante radicaba en Asturias. Por tanto, teniendo en cuenta que el requerimiento de inhibición es requisito sine qua non para el ulterior planteamiento de conflicto, debe entenderse que el conflicto solo versó sobre la competencia de exacción del ISD del causante.

A mayor abundamiento, si, en una interpretación extensiva, se entendiese que el requerimiento de inhibición alcanzaba al domicilio fiscal del causante, tampoco podría haberse planteado el conflicto antes de recibir la contestación expresa o de cumplirse el plazo de 4 meses de ratificación tácita.

En este caso, el conflicto se planteó ante la falta de contestación en el plazo de 1 mes, que tácitamente supone la ratificación de la DFA en su competencia de exacción del Impuesto sobre Sucesiones.

Adicionalmente, el Principado de Asturias ha confirmado en la resolución del recurso de reposición contra las liquidaciones a los HCAT, que no inició un procedimiento de cambio de domicilio fiscal porque, al tratarse de personas físicas, no es necesario para ejercer la competencia de exacción del ISD.

5.- Las Resoluciones 11/2018 y 12/2018 de la Junta Arbitral.

Las Resoluciones 11/2018 y 12/2018 ya determinaron la imposibilidad de realizar actuaciones de comprobación “*ejecutivas*” (por contraposición a una comunicación de inicio que únicamente pretenda sustituir a la notificación al obligado del planteamiento de conflicto, interrumpiendo la prescripción del derecho a comprobar el tributo) respecto de una sociedad sin previamente obtener la competencia sobre el mismo, modificando el punto de conexión declarado por el mismo.

En particular, la Resolución 11/2018, recaída en conflicto 42/2012, señaló que:

“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”

Por su parte, la Resolución 12/2018, recaída en conflicto 2/2013, señala:

“No pueden admitirse 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 de planteamiento del conflicto, si se plantea, prevista en el artículo 66.2”.

Estas Resoluciones fueron recurridas ante el Tribunal Supremo, que confirmó el criterio de la Junta mediante las sentencias de 10 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2350) y 16 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3250).

En particular, la STS 3250/2019 ha establecido:

“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 Bizkaia, 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 interpuesto por el Abogado del Estado ha de ser desestimado”.

6.- La postura del Principado de Asturias.

6.1.- Corrección del procedimiento seguido.

En sus acuerdos de liquidación de fecha 24 de abril de 2023, el Principado de Asturias considera que ha seguido escrupulosamente el procedimiento legalmente establecido al haber requerido de inhibición a la DFA, planteado el conflicto de competencias ante la ratificación tácita de ésta en su competencia, y ejecutado la Resolución 36/2022 que acordaba el archivo de actuaciones y por tanto le habilitaba a continuar con su procedimiento inspector.

6.2.- Domicilio fiscal y residencia habitual.

El Principado de Asturias entiende que el punto de conexión no es el “domicilio fiscal” sino la “residencia habitual”. Así, el Principado de Asturias entiende que la Junta Arbitral está “mezclando churras con merinas” al referirse a las

Resoluciones 11/2018 y 12/2018 porque ambas se refieren a personas jurídicas en las que, efectivamente, el domicilio fiscal es el punto de conexión.

Entiende el Principado de Asturias que la residencia habitual es una cuestión fáctica que determina automáticamente la competencia de exacción respecto del ISD del causante. En consecuencia, entiende que no es necesario articular previamente un procedimiento de cambio de domicilio fiscal respecto del causante para obtener la competencia de exacción sobre los causahabientes.

El Principado de Asturias aporta para confirmar su postura las Sentencias del Tribunal Superior de Asturias de 29 de octubre de 2018 (ECLI:ES:TSJAS:2018:3361) y 14 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TSJAS:2022:502) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2013).

6.3.- De la anulabilidad de la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

El Principado de Asturias señala en la Resolución del recurso de reposición contra las liquidaciones que, al final de la notificación de la comunicación de inicio, figuraba la mención de que “en el supuesto de haber sido presentada la declaración por el Impuesto sobre Sucesiones bastará con que aporte justificante de la declaración y documentos de liquidación de la Sucesión”.

En consecuencia, no se trata de una actuación ejecutiva sino interruptiva de la prescripción a expensas de lo que resultase del conflicto arbitral.

Adicionalmente, entiende que la confirmación a resultados del expediente de la residencia en Asturias del causante determina que no se trate de una incompetencia ostensible o notoria determinante de nulidad de pleno derecho, sino de anulabilidad interruptiva de la prescripción.

7.- Consideraciones sobre la postura del Principado de Asturias.

7.1.- Sobre el procedimiento seguido.

Esta Junta Arbitral ya señaló en las Resoluciones 11/2018 y 12/2018, confirmadas por el Tribunal Supremo el 10 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2350) y 16 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3250), que, previamente a realizar actuaciones ejecutivas respecto de un obligado por un tributo debe ganarse la competencia promoviendo un procedimiento para la modificación del domicilio fiscal, cuando sea el punto de conexión determinante de la competencia, a fin de preservar la cautela regulada por el art. 66.Tres del Concierto Económico y 15.2 del Real Decreto 1760/2007.

Esta misma posición se ratificó en otras resoluciones posteriores como la 8/2021, 10/2022, 64/2023 y 117/2023, y especialmente con la Resolución 33/2023 que ha sido confirmada por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3338).

7.2.- Sobre el domicilio fiscal y la residencia habitual.

Con carácter previo hay que señalar que nunca se ha seguido por el Principado de Asturias el procedimiento seguido en el art. 43.Nueve del Concierto Económico para promover la modificación del domicilio fiscal del causante.

Existen diversas Sentencias que diferencian entre el domicilio fiscal, entendido como lugar de localización del obligado en sus relaciones con la Administración Tributaria (en el sentido del art. 48 LGT), y la residencia habitual, entendida como punto de conexión de los tributos personales. Sin embargo, el domicilio fiscal también puede ser entendido como punto de conexión de los tributos personales,

caracterizado por tratarse de una cuestión fáctica (como reiteradamente ha señalado esta Junta Arbitral) que alcanza tanto a personas físicas como jurídicas.

El caso más claro sería la concertación de la competencia de exacción del IVA, muchos de cuyos sujetos pasivos son personas físicas, que, en caso de no haber superado en el año anterior los 10.000.000 de euros de volumen de operaciones, tributan en exclusiva a la Administración correspondiente a su “domicilio fiscal”.

Por ello, el art. 43.Cuatro.a) del Concierto Económico señala que las personas físicas se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco (operando como punto de conexión determinante de la competencia en el IRPF, Impuesto sobre Patrimonio, ISD, IVA, etc.) cuando tengan en el mismo su residencia habitual.

En consecuencia, cuando el art. 43.Nueve del Concierto Económico regula el procedimiento para el cambio de domicilio del contribuyente, que inicialmente se articula a través de acuerdo entre Administraciones y subsidiariamente (para el caso de desacuerdo) por resolución de la Junta Arbitral, se refiere tanto a personas físicas como jurídicas.

Esta previsión se desarrolla en el art. 11.d) del RJACE, que señala que las Diputaciones Forales podrán promover conflicto “Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un obligado tributario tiene su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común y la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma discrepe”.

Ello implica además que, si el procedimiento interadministrativo de cambio de domicilio finaliza con acuerdo, deba posteriormente seguirse frente al obligado el procedimiento de cambio de domicilio regulado en la LGT o NFGT correspondiente.

Por el contrario, el art. 9.3.a) del Real Decreto 2451/1998 (que no es aplicable al presente caso, puesto que debería haberse aplicado el Concierto Económico y el RJACE), señala que “La Administración tributaria de cualquier Comunidad Autónoma, a través de su respectivo órgano competente en la materia, podrá promover conflictos en los supuestos siguientes: a) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos, le corresponda el rendimiento de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en la Administración tributaria de otra Comunidad Autónoma o del Estado, o respecto del cual cualesquiera de éstas se haya dirigido a aquél para su declaración o ingreso”.

Por tanto, de la comparación entre la normativa común y la aplicable al sistema de Concierto Económico, parece que, en los conflictos entre las comunidades autónomas de régimen común, podría no ser preciso ganar previamente la competencia sobre el domicilio fiscal para obtener la competencia sobre los tributos respecto de los que opera como punto de conexión, pero sí es así, como ha quedado establecido, en los conflictos entre una CC.AA. de régimen común y una Diputación Foral.

7.3.- Sobre las Sentencias aportadas por el Principado de Asturias.

No enervan la anterior conclusión las Sentencias aportadas por el Principado de Asturias, por referirse a supuestos diferentes.

En efecto, las circunstancias fácticas concurrentes en el caso que originó la Sentencia del Tribunal Superior de Asturias de 29 de octubre de 2018 (ECLI:ES:TSJAS:2018:3361) son radicalmente diversas de las que concurren en el caso de D. CAT. En aquél, la causante estaba domiciliada fiscalmente en Asturias y, sin cambio ni notificación de cambio de domicilio fiscal, se empadronó

en Madrid. Así pues, en este caso, tanto la residencia habitual como el domicilio fiscal radicaban en Asturias y, por tanto, no era legalmente necesario instrumentalizar un procedimiento de cambio de domicilio fiscal para obtener la competencia de exacción del ISD.

Tampoco el caso que originó la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 14 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TSJAS:2022:502) guarda concordancia con el presente caso, puesto que se trata de un supuesto en que, sin interposición de conflicto, la Administración requerida de inhibición contesta extemporáneamente admitiendo la competencia de la requirente.

Por último, respecto de la Sentencia del Tribunal Supremo 2013/2024 de 15 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2013), traída a colación por el Principado de Asturias, se circunscribe a un caso de discrepancia entre dos CC.AA. de régimen común, resuelto conforme a la LOFCA.

7.4.- Sobre la nulidad de la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

De acuerdo con lo expuesto, en este caso no se ha articulado un procedimiento de cambio de domicilio de acuerdo a lo previsto en el art. 43.Nueve del Concierto Económico, por lo que no puede convalidarse a posteriori la comunicación de inicio del procedimiento inspector, entendiéndose que no se ha producido una incompetencia manifiesta.

En efecto la incompetencia material y territorial son manifiestas porque nunca se ha resuelto en la forma prevista en la normativa aplicable al presente conflicto, que hemos determinado que es el Concierto Económico, la discrepancia sobre el domicilio fiscal del causante. Ello determina además una vulneración sustancial de las normas de procedimiento establecido que también es determinante de nulidad de pleno derecho.

En este sentido hay que recordar que el Tribunal Supremo, al confirmar las Resoluciones 11/2018 y 12/2018, ratificó la imposibilidad de convalidación a posteriori de la incompetencia por cuanto supone la vulneración del art. 66.3 del Concierto Económico y 15.2 del Real Decreto 1760/2007.

Por último, hay que recordar que la Resolución 12/2018 señaló que ni siquiera la ulterior resolución favorable del conflicto sobre el domicilio fiscal (que en este caso no se ha planteado) subsanaría el vicio de la comunicación de inicio. En este sentido, la citada Resolución señala:

“Tampoco debemos aceptar la solicitud de la AEAT de que el presente conflicto deba de resolverse necesariamente después del que está planteado en relación con el domicilio fiscal de TG, S.L.

Las actuaciones de la AEAT frente a la entidad se realizaron con invasión de las competencias de la DFB, sea cual sea la conclusión alcanzada en la resolución del citado conflicto 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”.

8.- La confirmación de la postura de la Junta Arbitral por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3338), que ratifica la Resolución 33/2023, de 22 de marzo de 2023, recaída en conflicto 30/2016.

En este supuesto el causante (obviamente persona física) estaba domiciliado en Cantabria, donde presentaba las declaraciones de IRPF. A pesar de ello los HCAT presentaron la declaración de ISD ante la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB). La Agencia Cántabra de Administración Tributaria (en lo sucesivo ACAT) solicitó la remesa de los fondos a la DFB, que lo denegó sobre la base de que el domicilio fiscal real del causante, determinado por su residencia habitual, en el año anterior al fallecimiento había radicado en Bizkaia.

Una vez planteado el conflicto 30/2016, la Junta Arbitral en su Resolución 33/2023 resolvió dar la razón a la ACAT sobre la base de los siguientes argumentos:

“El fallecimiento del obligado el 28 de febrero de 2012 determina que, si el obligado hubiera tenido su domicilio fiscal en Bizkaia el año anterior al fallecimiento, debería haber presentado la declaración de IRPF relativa al año 2011 ante la DFB.

La DFB no solo no solicitó de la AEAT la remisión de los fondos correspondientes al IRPF del 2011 (cosa que es comprensible porque el requerimiento de inhibición de la ACAT se notificó el 27 de junio de 2016), sino que tampoco ha promovido el cambio de domicilio fiscal del obligado desde territorio común a territorio foral en la forma prevista por el Concierto Económico y el RJACE.

La Junta Arbitral ha resuelto en diversos conflictos que las Administraciones no pueden iniciar actuaciones de comprobación en

relación con un tributo y tendentes a finalizar en liquidación, respecto de un obligado del que no sean competentes (bien por razón del domicilio, volumen de operaciones, etc.).

Igualmente, la DFB no puede, sin previamente obtener la competencia sobre la herencia de D. JAS mediante el cambio del domicilio fiscal de éste, al menos, del año 2011, asumir la competencia de exacción respecto del Impuesto sobre Sucesiones derivado de su fallecimiento, por cuanto la misma conlleva la competencia de inspección sobre las referidas declaraciones.

Todo ello sin entrar a valorar, porque no es cuestión del presente conflicto (y en consecuencia no se cuenta con un informe de la AEAT al respecto), si el domicilio fiscal del fallecido se encontraba en territorio foral o común”.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2024 confirma la Resolución citada de la Junta Arbitral. Así, la Sala comparte la resolución de la Junta Arbitral impugnada, en la que, sin entrar a valorar si el domicilio fiscal del fallecido se encontraba en territorio foral o común, se pronuncia en el sentido de que la competencia para la exacción del impuesto sobre sucesiones corresponde a la ACAT, con fundamento en dos premisas que se consideran conformes a Derecho:

1ª.- “En primer término, en que el domicilio fiscal declarado por el obligado tributario radicaba desde 2003 en Cantabria, dato que no resulta controvertido.”

2ª.- “El segundo presupuesto que conduce a la Junta Arbitral a declarar la competencia para la exacción del impuesto a la ACAT, es que la DFB no

ha promovido el cambio de domicilio fiscal del obligado desde el territorio común a territorio foral, en la forma prevista en el Concierto Económico. En efecto, partiendo que el domicilio fiscal declarado por el obligado tributario desde el año 2003 era en territorio común, en donde venía presentando sus declaraciones del IRPF, sirviendo dicha presentación como comunicación del cambio de domicilio fiscal, como se ha expuesto, resulta patente que la DFB no podía, sin previamente obtener la competencia sobre la herencia de don Carmelo mediante el cambio de domicilio fiscal de éste, al menos, del año 2011, asumir la competencia de exacción respecto del Impuesto sobre Sucesiones derivado de su fallecimiento, por cuanto la misma conlleva la competencia de inspección sobre las referidas declaraciones.

Consecuentemente, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 25 y 43 del Concierto Económico, si la DFB no estaba conforme con el domicilio fiscal declarado por el contribuyente, debió de promover un procedimiento de cambio de domicilio fiscal desde territorio común a territorio foral, en la forma prevista en el Concierto Económico y en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en adelante, RJACE), pero no atribuirse la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones sin previamente obtener la competencia sobre la herencia del Sr. Carmelo mediante el cambio del domicilio fiscal de éste.

Tal y como declara la Junta Arbitral en la resolución ahora combatida, la DFB asumió unilateralmente la competencia de exacción del Impuesto sobre Sucesiones derivado del fallecimiento de don Carmelo, en contra del domicilio fiscal declarado por éste desde el año 2003, sin haber promovido un cambio de domicilio fiscal del obligado tributario.

Son numerosas las resoluciones en que la Junta Arbitral se ha pronunciado, en diversos conflictos suscitados, en el sentido de que las Administraciones no pueden iniciar actuaciones de comprobación en relación con un tributo y tendentes a finalizar en liquidación, respecto de un obligado del que no sean competentes (bien por razón del domicilio, volumen de operaciones, etc.). En este sentido, la Junta Arbitral, en la Resolución 8/2021, de 20 de diciembre, citada por la recurrente, declaró: "[...] Si la AEAT hubiese entendido que le correspondía la exacción del obligado por estar realmente domiciliado en territorio común a pesar de haber declarado un domicilio en Bizkaia, debería haber promovido un procedimiento de cambio de domicilio para obtener la competencia de exacción del obligado, y a resultas del mismo reclamar toda la tributación por IVA del mismo.

Esta Junta Arbitral ha establecido en diversas Resoluciones, por interpretación del art. 10 del Reglamento de la misma, aprobado por Real Decreto 1760/2007, que una Administración no puede auto atribuirse la competencia de exacción de un obligado y en su virtud realizar actuaciones de "gestión" (entendido sea en el sentido lato del término); sino que debe primero obtener la competencia de exacción promoviendo, en su caso, el previo cambio de domicilio fiscal del obligado [...]."

En similares términos, se ha pronunciado en la Resolución 10/2022, de 25 de marzo, en la que recuerda que:

"[...] La Junta Arbitral ya ha señalado en diversas Resoluciones, por ejemplo, la 8/2021, que una Administración no puede realizar una actuación liquidatoria atribuyéndose la competencia de exacción en contra del domicilio declarado por el obligado por entender que es erróneo; sino que primero debe adquirir la competencia a través de la tramitación del

procedimiento de cambio de domicilio y, solo entonces, con posterioridad, realizar la actuación liquidatoria que estime oportuna.

Por tanto, la AEAT debía haber promovido el cambio de domicilio fiscal del obligado si entendía que había permanecido más días del período impositivo en territorio foral, debiendo hasta entonces haber asumido la devolución solicitada por el obligado en base a lo dispuesto en el art. 15.2 RJACE".

De estas resoluciones, por citar las más recientes, se desprende sin dificultad, tal y como admite la recurrente, que una Administración no puede asumir unilateralmente la competencia de exacción sobre un contribuyente, en contra del domicilio fiscal declarado por el mismo, sin antes instar el procedimiento de cambio de domicilio previsto en los apartados Seis y Nueve del artículo 43 del Concierto Económico, siendo, además, el obligado tributario quien primero define la competencia de cada Administración " *a través de su autoliquidación y su declaración sobre los puntos de conexión (domicilio fiscal, volumen de operaciones y proporción de volumen de operaciones)*" [Resolución 9/2023, de 17 de febrero].

Esta doctrina reiterada resulta de aplicación al caso que se enjuicia, sin que pueda verse obstada por el hecho de que se trate de la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y no del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues la exacción de este impuesto corresponde a la Administración donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha de devengo y, conforme a sus declaraciones de IRPF presentadas ante la AEAT, su vivienda habitual respecto de la que se aplicaba la deducción por inversión en vivienda habitual, radicaba en territorio común

(Cantabria), por lo que la DFB debió haber promovido el cambio de domicilio fiscal del obligado tributario”.

9.- Las Resoluciones 8/2021y 10/2022.

9.1.- La Resolución 8/2021, recaída en el conflicto 22/2012.

Esta Resolución, recaída en un conflicto en que tanto la AEAT como la DFB pretendían tener competencia de exacción respecto de una UTE, establece que “Si la AEAT hubiese entendido que le correspondía la exacción del obligado por estar realmente domiciliado en territorio común a pesar de haber declarado un domicilio en Bizkaia, debería haber promovido un procedimiento de cambio de domicilio para obtener la competencia de exacción del obligado, y a resultados del mismo reclamar toda la tributación por IVA del mismo. Esta Junta Arbitral ha establecido en diversas Resoluciones, por interpretación del art. 10 del Reglamento de la misma, aprobado por Real Decreto 1760/2007, que una Administración no puede autoatribuirse la competencia de exacción de un obligado y en su virtud realizar actuaciones de “gestión” (entendido sea en el sentido lato del término); sino que debe primero obtener la competencia de exacción promoviendo, en su caso, el previo cambio de domicilio fiscal del obligado”.

Esta Resolución fue firme por no haber sido recurrida ante el Tribunal Supremo, entendiéndose que su criterio fue asumido por las Administraciones en conflicto.

9.2.- La Resolución 10/2022, recaída en el conflicto 32/2016.

Esta Resolución, recaída en un conflicto que versa sobre la competencia de exacción del IRPF de una persona física que se disputan la AEAT y la DFB, establece que “La Junta Arbitral ya ha señalado en diversas Resoluciones, por

ejemplo, la 8/2021, que una Administración no puede realizar una actuación liquidatoria atribuyéndose la competencia de exacción en contra del domicilio declarado por el obligado por entender que es erróneo; sino que primero debe adquirir la competencia a través de la tramitación del procedimiento de cambio de domicilio y, solo entonces, con posterioridad, realizar la actuación liquidatoria que estime oportuna. Por tanto, la AEAT debía haber promovido el cambio de domicilio fiscal del obligado si entendía que había permanecido más días del período impositivo en territorio foral, debiendo hasta entonces haber asumido la devolución solicitada por el obligado en base a lo dispuesto en el art. 15.2 RJACE”.

Esta Resolución fue firme por no haber sido recurrida ante el Tribunal Supremo, entendiéndose que su criterio fue asumido por las Administraciones en conflicto

10.- Las Resoluciones 64/2023 y 117/2023.

La Resolución 64/2023, recaída en conflicto 3/2020, señala lo siguiente respecto de la comunicación de inicio de procedimiento inspector realizada por la AEAT a una sociedad que había tributado a la DFB:

“El sistema de autoliquidación se articula sobre la premisa de que es la obligada tributaria quien debe declarar la Administración que es competente para gestionarle (entendido sea en el sentido lato del término gestión).

Ello se realiza a partir de las declaraciones que en cada momento resulten exigibles (la declaración del domicilio fiscal, volumen de operaciones, etc.).

De acuerdo con este sistema, la declaración en tal sentido de la administrada no es vinculante para la Administración, teniendo ésta la potestad de comprobar la veracidad de los datos contenidos en las autoliquidaciones.

Ahora bien, lo que no puede hacer la Administración es asumir la competencia de manera directa y unilateral, sino que debe previamente ganarla a través de un procedimiento de comprobación del punto de conexión determinante de la competencia de “gestión” (nuevamente en el sentido lato del término).

En el Concierto Económico ello se realiza a través de procedimientos contradictorios en que debe ser parte la otra Administración afectada (la que inicialmente es competente en virtud de la declaración de la obligada) y la propia administrada.

Por ello, el Concierto Económico establece una previsión para evitar que dos Administraciones actúen simultáneamente sobre una misma obligada.

Así, el art. 66.tres del Concierto Económico señala: “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.”

En idéntico sentido, el art. 15.2 del RJACE señala: “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”.

Hay que hacer notar que en ambos casos se refiere al “conflicto de competencias”, bien sea sobre domicilio fiscal, volumen de operaciones, proporción de volumen de operaciones, etc.”.

La Resolución 64/2023 devino firme porque no fue recurrida por la AEAT.

La Resolución 117/2023, recaída en los incidentes de ejecución 132/2023 y 156/2023, planteados ante la interpretación de la AEAT de que el vicio en que incurrió la comunicación de inicio del procedimiento inspector fue constitutivo de anulabilidad (y por tanto interrumpió la prescripción), aclaró que los vicios de incompetencia material y territorial, así como el de vulneración sustancial de las reglas de procedimiento establecido, son tan manifiestos, graves y groseros, que son, como ya señaló la Resolución 64/2023, determinantes de nulidad de pleno derecho.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la actuación seguida por el Principado de Asturias supone una invasión sustancial de las competencias de la DFA y en consecuencia vulnera

sustancialmente las reglas de procedimiento establecido, al carecer de competencia material y territorial para desarrollar el procedimiento inspector por ISD respecto de los HCAT.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Araba, al Principado de Asturias y asimismo a los HCAT DE D. CAT.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.