

**Conflicto:** 50/2012

**Promotor:** Administración General del Estado

**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

**Objeto:** Reclamación de cantidad devuelta en concepto de IVA como consecuencia de cambio de domicilio fiscal

**Fecha de la resolución:** 7 de noviembre de 2013

**NOTA: existe un voto particular a la Resolución, que se adjunta al final de la misma**

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

### I. ANTECEDENTES

1º El día 28/06/2012 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito de la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que se solicitó tener por promovido conflicto frente a la Hacienda Tributaria de Navarra a fin de que la Junta Arbitral "declare competente a la Hacienda Tributaria de Navarra para que efectúe el reembolso a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la devolución efectuada por la misma a la entidad (AAA) (CIF: XXX) por el Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre de 2005".

Con el escrito de planteamiento del conflicto se presentaron los siguientes documentos:

1) Acta de conformidad instruida el día 22 diciembre 2009 en el procedimiento de inspección seguido frente a la citada entidad para comprobar el IVA de 2005, de la que resulta una propuesta de devolución de 23.099,67 € a favor de (AAA).

2) Propuesta de cambio de domicilio de (AAA) dirigida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Hacienda Tributaria de Navarra, mediante escrito del Delegado Especial de la AEAT en Navarra de fecha 19 enero 2012. En concreto, se propone el cambio de domicilio con efectos desde la fecha de constitución de la sociedad hasta el 31 de diciembre de 2006. La entidad citada trasladó su domicilio fiscal a Navarra y presentó sus declaraciones a la Hacienda Foral de Navarra a partir del ejercicio 2007, según se desprende del informe sobre cambio de domicilio fiscal emitido por la Hacienda Tributaria de Navarra que la Agencia Estatal de Administración Tributaria adjunta a su escrito de planteamiento del conflicto.

3) Resolución 127/2012, de 12 marzo, de la Directora Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra por la que se accede a la propuesta de cambio de domicilio formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los siguientes términos: "Resuelvo: 1º Confirmar la propuesta de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa al cambio del domicilio fiscal de (AAA), con NIF XXX a Navarra, para los periodos impositivos de 27 de octubre de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006, y con efectos desde el 19 de enero de 2008 en cuanto a los créditos entre las Administraciones".

4) Oficio de 9 mayo 2012, del Delegado Especial de la AEAT en Navarra, dirigido la Hacienda Tributaria de Navarra, en el que se declara "incompetente respecto de la devolución del IVA del cuarto trimestre del año 2005 realizada por la AEAT a la entidad (AAA)" y, por otra parte, considera "competente a la HTN para que efectúe el reembolso a la AEAT de la devolución efectuada por la misma a la entidad (AAA) por el Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre de 2005".

5) Comunicación de planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral remitido por la AEAT a la Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Haciendas Territoriales el día 21 junio 2012.

2º El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 26 noviembre 2012, acordó admitir a trámite el conflicto y emplazar a la Hacienda Tributaria de Navarra en los términos reglamentariamente previstos.

3º El Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra formuló sus alegaciones mediante escrito de 18 diciembre 2012 solicitando "que se inadmita la pretensión formulada por la promotora del conflicto".

4º Transcurrido el período de instrucción y, dentro del plazo de puesta de manifiesto del expediente y audiencia a las partes, la Hacienda Tributaria de Navarra presentó escrito de alegaciones de fecha 3 de julio de 2013, insistiendo en los argumentos expuestos anteriormente por ella.

## II. NORMAS APLICABLES

5º Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

## III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### III.1. Naturaleza del conflicto y competencia de la Junta Arbitral

6º La primera cuestión que debemos analizar, para resolver el presente expediente, es la naturaleza de la pretensión formulada por la AEAT. Alega la HTN que a través del cauce del conflicto de competencias lo que realmente se pretende es "reclamar el reembolso de un hipotético crédito tributario que también presuntamente mantendría vivo la AEAT frente al obligado tributario, a pesar del cambio de domicilio fiscal producido, y de cuya devolución, en forma de reembolso, habrá de responder ahora la HTN, y al margen de cualquier procedimiento tributario". Así lo afirma en la alegación primera de su escrito de alegaciones finales, donde también dice que "la reclamación económica objeto de la pretensión no es una materia propia de un conflicto de competencias y no se encuentra entre las funciones que atribuye el Convenio Económico a la Junta Arbitral que este órgano deba pronunciarse sobre este tipo de asuntos".

Para dar una respuesta a este problema es necesario partir del escrito de interposición del conflicto en el que, efectivamente, se solicita de la Junta Arbitral que declare la competencia de la Hacienda Tributaria de Navarra para que reembolse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la cantidad devuelta por esta última a la entidad (AAA) por el Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre de 2005. Literalmente, la petición de la Agencia Estatal de Administración Tributaria es la siguiente:

*"...declare competente a la HTN para que efectúe el reembolso a la AEAT de la devolución efectuada por la misma a la entidad (AAA) (CIF: XXX) por el Impuesto sobre el Valor Añadido del 4º trimestre de 2005".*

Esta pretensión se enmarca en el contexto de una propuesta de cambio de domicilio fiscal formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y aceptada por la Hacienda Tributaria de Navarra. No existe, pues, conflicto acerca del domicilio fiscal de (AAA) en el año 2005. Ambas partes, e incluso el obligado tributario, admiten que el domicilio fiscal se encontraba en Pamplona y no en (...) (Tarragona), donde (AAA) lo había fijado en un principio y donde dicha entidad había cumplido sus obligaciones tributarias correspondientes al año 2005. Llegados a este punto podríamos dar por concluido nuestro razonamiento y acordar el archivo del expediente al comprobar que el supuesto conflicto no tiene realmente objeto desde el momento en

que la Hacienda Tributaria de Navarra declara expresamente su conformidad a la propuesta efectuada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y afirma sin ambages que (AAA) tuvo su domicilio fiscal en Navarra desde el día de su constitución hasta 31 de diciembre de 2006. Sin embargo, consideramos que aún podemos hacer un esfuerzo para tratar de encontrar una interpretación de las pretensiones de las partes que merezca un pronunciamiento por nuestra parte.

Aunque el relato de los hechos que la propia AEAT realiza en su escrito de planteamiento del conflicto, arranca de la propuesta de cambio de domicilio formulada por la AEAT a la HTN el día 19 de enero de 2012, al amparo del artículo 43.5 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, lo cierto es que su pretensión ante la Junta Arbitral no tiene por objeto la determinación del domicilio de (AAA) hasta 31 de diciembre de 2006, sino que acude a nosotros para que determinemos quién debe soportar el coste de la devolución del IVA del cuarto trimestre de 2005 efectuada por la AEAT a favor de un contribuyente indebidamente domiciliado en territorio común.

A pesar de que la redacción del último párrafo del escrito de planteamiento del conflicto, en el que literalmente se solicita que se "declare competente a la HTN para que efectúe el reembolso a la AEAT", es confusa, esta Junta Arbitral puede considerar que lo que se solicita realmente es que se declare la competencia de la HTN para efectuar la devolución del IVA del cuarto trimestre de 2005 a la entidad (AAA). Así se deduce de una lectura conjunta de su solicitud antes reproducida con el fundamento del derecho primero del escrito con el que se ha iniciado este procedimiento, que dice:

*"El objeto del presente conflicto consiste en determinar la Administración competente para la devolución del 4º trimestre de IVA del año 2005 a la entidad (AAA)".*

No estamos, por lo tanto, ante lo que esta Junta Arbitral ha calificado como un conflicto abstracto sobre el domicilio de un contribuyente, en el que no se ventila la competencia para gestionar, comprobar o recaudar un determinado tributo sino una circunstancia a la vez fáctica y jurídica (el domicilio de un obligado tributario) que es la "fattispecie" o presupuesto de hecho de la aplicación de varios de los tributos contemplados en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. El punto de conexión de la mayor parte de los impuestos -entre ellos, el IVA- es complejo siendo el domicilio un elemento muy importante, pero no único, para asignar la competencia a una u otra Administración tributaria. Por ello entendemos que el conflicto sobre el domicilio no hace más que despejar las dudas acerca de uno de los elementos -probablemente el más relevante- determinantes de la competencia, de forma que, eliminada toda incertidumbre sobre el domicilio, las Administraciones puedan llegar por sí mismas a acuerdos sobre a quién corresponde la aplicación los diferentes tributos. En efecto, los demás elementos determinantes de la competencia suelen ser hechos objetivos (v. gr. el volumen de operaciones o la ubicación de los bienes) más fácilmente determinables y comprobables, a diferencia del domicilio en el que intervienen elementos subjetivos, como la voluntad de convertir un lugar en el centro de las relaciones personales y económicas de una persona o en el sitio desde el que se dirige una empresa. El conflicto abstracto sobre el domicilio se dirige a despejar uno de los elementos integrantes de los puntos de conexión de varios impuestos y para plantearlo no es necesario que una Administración haya invadido competencias ajenas como podría ocurrir en el caso de debate sobre el domicilio de un contribuyente que no haya presentado ninguna declaración y sobre el que no se haya realizado todavía ninguna actuación de comprobación e inspección.

En nuestro caso lo que realmente se discute no es el domicilio de (AAA) en el año 2005, sino qué Administración es competente para gestionar y recaudar -y, por tanto, para devolver- el IVA del cuarto trimestre de 2005 debido o acreditado por dicha entidad.

Identificado de este modo el objeto de la pretensión deducida ante esta Junta Arbitral, podemos asimismo rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la Hacienda Tributaria de Navarra. Según ella, no podemos entrar a resolver reclamaciones de cantidad entre ambas Administraciones y se apoya para defender su tesis en precedentes resoluciones de esta Junta en las que -según su entender hemos excluido "de manera clara y tajante cualquier reclamación de

créditos entre administraciones más allá del límite de los cuatro años aplicable a los créditos de derecho público" (fundamento tercero del escrito de alegaciones iniciales).

En contra de esta tesis hemos de decir que nuestra competencia para resolver conflictos de este tipo encuentra claro sostén en el artículo 51.1.a) del Convenio Económico que nos asigna la función de "conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales". Nos encontramos ante un conflicto que deriva de la aplicación del Convenio Económico al Impuesto sobre el Valor Añadido el año 2005 correspondiente a la entidad (AAA), por lo que no debe existir ninguna duda acerca de nuestra competencia para resolverlo.

Las resoluciones de esta Junta Arbitral números 23/2009, 25/2009 y 26/2009, que han sido invocadas por ambas partes, resuelven una cuestión completamente ajena a la que estamos analizando ahora. Se trataba de conflictos abstractos para la determinación del domicilio fiscal del obligado tributario, en los que se había acumulado la pretensión de restitución de cantidades correspondientes a periodos no prescritos. En ese contexto dijimos, y seguimos sosteniendo, que los créditos y deudas entre Administraciones derivados de una declaración de incompetencia no son créditos tributarios, sino créditos de derecho público; que frente a la reclamación de los créditos prescritos se puede oponer una excepción procesal; pero que todo esto "no impide que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes". En definitiva, en las resoluciones citadas no hicimos más que poner de relieve la diferente naturaleza entre los créditos tributarios y los créditos de derecho público interadministrativos para concluir diciendo que un conflicto abstracto sobre el domicilio fiscal no es el cauce adecuado para solicitar la satisfacción de los créditos interadministrativos derivados de una incorrecta aplicación del Convenio Económico.

Esta Junta Arbitral también ha analizado la posibilidad de calificar este conflicto como una especie de prolongación o como una cuestión surgida en la ejecución del acuerdo sobre cambio de domicilio adoptado por las partes. En efecto, cabría pensar que el conflicto sobre cambio de domicilio no quedó realmente resuelto entre las partes porque quedó pendiente la cuestión de si los efectos del cambio se extienden a la competencia para la devolución del IVA del 4º trimestre de 2005, dado que la Hacienda Tributaria de Navarra, aunque aceptó la propuesta efectuada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (cambio de domicilio desde 27 de octubre de 2005 hasta 31 de diciembre de 2006), incluyó en su acuerdo una restricción al decir "con efectos desde el 19 de febrero de 2008 en cuanto a los créditos entre Administraciones".

Entendemos que esta restricción no altera lo sustancial del acuerdo en cuanto a lo que realmente era el objeto de la propuesta de cambio de domicilio que la Hacienda Tributaria de Navarra aceptó "para los periodos impositivos de 27 de octubre de 2005 hasta 31 de diciembre de 2006" (sic). Realmente esas dos fechas no marcan la duración de ningún periodo impositivo. También en este caso hay que tratar de dar sentido al texto literal del acuerdo y esta Junta Arbitral ha entendido que se refiere a los periodos de liquidación del IVA que concluyeron entre esas dos fechas.

Ahora bien, la cuestión de los créditos que puedan existir entre Administraciones es diferente del objeto del procedimiento de cambio de domicilio, al como hemos tenido ocasión de observar en nuestras resoluciones antes citadas. Los posibles créditos entre Administraciones no dependen exclusivamente del lugar donde se halle ubicado el domicilio fiscal o residencia del obligado tributario, por lo que constituiría un extra petitum y, por tanto, incurriría en incongruencia nuestra resolución si se pronunciara sobre esa cuestión. Ese pronunciamiento podría resultar lesivo del derecho de defensa, en la medida en que las partes no se han pronunciado ni han incorporado al procedimiento las alegaciones y prueba en las que debería fundarse sea la pretensión de pago como las posibles excepciones que la contraparte pudiera esgrimir frente a ella.

### III.2. Extemporaneidad del planteamiento del conflicto

7º El conflicto iniciado por la AEAT sobre la competencia para aplicar el IVA del cuarto trimestre de 2005 a la entidad (AAA) se sustenta en el artículo 51.1.a) del Convenio Económico, y el procedimiento en el que debe sustanciarse está regulado en el Reglamento de la Junta Arbitral, cuyo artículo 11 dispone que la Administración General del Estado, a través de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa comunicación a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda (actualmente la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local), podrá promover conflictos cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Convenio Económico, no se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual la Administración de la Comunidad Foral de Navarra sostenga que es competente la Administración General del Estado.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, antes de iniciar el conflicto es necesario que una Administración se haya declarado incompetente a favor de otra y esta última haya rechazado la competencia, entendiéndose que la segunda no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia efectuada por la primera.

Los párrafos 4 y 5 del citado artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral no dicen cuáles son los plazos en que deben realizarse la declaración de incompetencia de una Administración y, en su caso, la aceptación o rechazo de la otra. Tampoco se establece de forma expresa la obligación de requerir o comunicar a la otra Administración el acto en virtud del cual la primera de ambas se declare incompetente. El reglamento dice simplemente que "en el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez".

No obstante, hay que tener en cuenta que en otros párrafos del mismo apartado del artículo 14 se contemplan también los conflictos positivos de competencia en los que, la Administración que se considere competente debe requerir de inhibición a la otra en el plazo máximo de dos meses a contar de la fecha en que la Administración que se considere competente tenga conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnere los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico.

Caben, por tanto, dos respuestas sobre el trámite a seguir en los conflictos negativos. Por un lado, se podría interpretar que no existe plazo para comunicar el acuerdo de declinar la competencia, en cuyo caso podrían ser los interesados en el procedimiento quienes se dirigiesen a la Administración supuestamente competente, que debería ratificar o rechazar el criterio manifestado por la otra Administración. También cabe entender que el plazo establecido para efectuar el requerimiento de inhibición en los conflictos positivos se aplica, sin más, a los conflictos negativos.

A nuestro juicio, el plazo para el requerimiento los conflictos positivos no se puede extrapolar a los conflictos negativos en los que la Administración que se considera incompetente carece de intereses o derechos subjetivos que puedan verse negativamente afectados por su propia incompetencia. En estos casos, sólo el principio de lealtad institucional y no la defensa de sus propios derechos e intereses podría inducirla a comunicar a otra Administración el acto en virtud del cual declara su propia incompetencia. Obviamente, no puede decirse lo mismo en otros supuestos, como es el que ahora nos ocupa, en el que la declaración de incompetencia tiene como efecto liberar de una obligación a la Administración incompetente. Cuando esto ocurre es razonable exigir a ésta una actuación diligente en defensa de sus intereses, como puede ser la de requerir o comunicar su decisión a la Administración que considere ser titular de la competencia, Por lo tanto, al existir identidad de razón, debemos proceder a aplicar analógicamente la obligación de comunicar la decisión de incompetencia en el plazo de dos meses cuando de ella se deriven derechos o intereses para Administración que la adopta, El cumplimiento de esta carga merece ser calificado como requisito para ejercitar cualesquiera acciones en defensa de derechos o intereses que tengan como presupuesto legal la circunstancia de ser incompetente.

En los conflictos positivos la Administración requerida de inhibición dispone de 30 días hábiles para atender el requerimiento, entendiéndose que se ratifica tácitamente en su competencia cuando no lo haga en dicho plazo, quedando, de este modo, abierto el plazo y la posibilidad de residenciar el conflicto ante la Junta Arbitral. El mismo criterio debe seguirse en los conflictos negativos, por así disponerlo el artículo 14,1 del Reglamento de la Junta Arbitral: "asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración", Como es lógico, el plazo de 30 días hábiles no puede comenzar mientras no se reciba la comunicación del acto de declaración de incompetencia.

Una vez rechazada la competencia por la Administración requerida o transcurridos los 30 días hábiles a que hemos hecho referencia, comienza a correr el plazo de 15 días para la interposición del conflicto previsto por el artículo 14,2 del Reglamento de la Junta Arbitral.

En el presente caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria inició el conflicto mediante un escrito que tuvo entrada en la oficina de correos el día 26 junio 2012, Antes de esa fecha se había tramitado un procedimiento de comprobación en el que la AEAT suscribió un acta de conformidad, con fecha de 22 diciembre 2009, en la que se contenía una propuesta de regularización consistente en reconocer el derecho de (AAA) a la devolución del IVA del cuarto trimestre de 2005. Del contenido del acta no se desprende ningún indicio que pudiera hacer sospechar razonablemente que (AAA) tenía su domicilio en lugar distinto del declarado. Por tanto, la AEAT actuó en legítimo uso de una competencia que, de acuerdo con los datos disponibles y la legislación vigente, le correspondía. No existe constancia en el expediente de documentación acreditativa de que efectivamente se haya producido la devolución del impuesto, pero así lo afirma la AEAT, sin que la Hacienda Tributaria de Navarra haya manifestado nada en contra.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria tuvo a su disposición elementos de juicio suficientes para declarar su propia incompetencia a partir de los informes elaborados por la Inspección Regional de Navarra y por la Inspección Regional de Cataluña, de fechas 28 octubre 2010 y 15 noviembre 2010 respectivamente. Así lo reconoce la propia AEAT en el requerimiento que dirigió a la HTN el día 19 enero 2012. Por lo tanto, el día 15 noviembre 2010 comenzó el plazo de dos meses en el que la AEAT debería haberse dirigido a la HTN haciéndole saber que la devolución del IVA del cuarto trimestre de 2005 debía haberse practicado por ella (por la HTN).

Los plazos establecidos por el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral tienen carácter de preclusivo, tal como ha sido ya declarado por esta Junta Arbitral en anteriores ocasiones. Al plantearlo como un conflicto sobre el domicilio, en lugar de como un conflicto negativo de competencias, y al tratar de obtener en ese conflicto abstracto un pronunciamiento concreto sobre la competencia para la gestión de un determinado impuesto (el IVA de 2005) la Agencia Estatal de Administración Tributaria estaría eludiendo la norma que establece plazos preclusivos para la interposición de conflictos negativos de competencia. Si admitiésemos su pretensión dejaríamos sin contenido dicha norma imperativa y abriríamos un cauce para, indirectamente, suscitar sine die conflictos que deben ser formulados en plazos fatales por razones de seguridad jurídica. Procede, por tanto, inadmitir el presente conflicto por extemporáneo.

### **ACUERDO**

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra acuerda inadmitir por extemporáneo el conflicto interpuesto por la Agenda Estatal de Administración Tributaria en relación con la devolución del IVA del cuarto trimestre de 2005 a la entidad (AAA).

### **FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO**

Notifíquese esta resolución a las partes personadas en el procedimiento Y archívese el expediente.

### **EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 7 de noviembre de 2013

## VOTO PARTICULAR

**Emitido por D. Antonio Cayón Galiardo, Presidente de la Junta Arbitral**

Antes de exponer razonadamente los motivos por los que discrepo de la Resolución y de los fundamentos en que se ampara, defendidos por la mayoría de los miembros de la Junta Arbitral, entiendo necesario resumir mi parecer sobre lo realmente sucedido en el caso, en el que entiendo ha existido un acuerdo sobre el cambio domicilio de la entidad contribuyente, pero existe un desacuerdo sobre un tema ajeno al anterior -el reembolso que se deriva del cambio de domicilio-, Y este desacuerdo no surge porque la HFN rechace su competencia -lo que sería difícil tras haber aceptado la veracidad del elemento determinante de la misma- sino por otras razones distintas.

En el examen de estas razones (que son las que precisamente sirven a la HFN para alegar la incompetencia de la propia Junta Arbitral), que afectan a la prescripción del crédito que la HFN debería reembolsar a la AEAT a consecuencia del punto de conexión ya aceptado, entra la Resolución finalmente aprobada pero, aceptando que la Junta Arbitral es competente para resolverlo, rechaza su resolución porque la negativa de la HFN a efectuar el reembolso de un crédito -que sería consecuencia del domicilio del contribuyente- ha cambiado la naturaleza del conflicto transformándolo en uno negativo de competencia, y por ello no vienen al caso los razonamientos que esta misma Junta Arbitral expuso en anteriores Resoluciones que han sido invocadas por la HFN, ya que se dictaron en conflictos sobre domiciliación de los contribuyentes y porque, al tratarse de cuestión nueva, debería darse a las partes un trámite de alegaciones.

Pues bien, hecho este breve resumen, nuestra opinión parte de la necesidad de recalificar el conflicto planteado por la AEAT, para lo que esta Junta Arbitral tiene competencia como se desprende de lo dispuesto en el artículo 110 de la LRJyPAC, aplicable a su funcionamiento. Es más, de la propia lectura del artículo 3 del RJAN, se desprende que la línea divisoria entre las diferentes clases de conflictos que se subsumen bajo la competencia de la Junta Arbitral no es tan nítida como sería deseable, pues los conflictos sobre el domicilio, además de ser una materia incluida directamente entre sus competencias ("discrepancias respecto a la domiciliación de los contribuyentes" -apartado e' del citado artículo), también está indirectamente incluida en su competencia para la "resolución de los conflictos en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra" (apartado b' del citado artículo) y, nuevamente, en su competencia para "resolver conflictos de interpretación y aplicación del Convenio Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales" (apartado a' del citado artículo), ya que el domicilio puede actuar como punto de conexión en ambos supuestos.

Además de lo anterior, la causa de este proceder también hemos de situarla en el contenido de la respuesta dada por la HFN a la propuesta de cambio de domicilio pues fue lo que indujo a la AEAT a la confusión sobre la naturaleza del conflicto y, como reconoce la Resolución aprobada, el asunto se hace tan confuso que ha sido objeto de un necesario examen separado en la propia Resolución.

En efecto, cuando la HFN declara, el 12 de marzo de 2012, ante una propuesta sobre cambio de domicilio de un contribuyente, que "*Resuelvo: 1º. Confirmar la propuesta de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa al cambio del domicilio fiscal para los periodos impositivos de 27 de octubre de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006, y con efectos desde el 19 de enero de 2008 en cuanto a los créditos entre las Administraciones*", está introduciendo una cuestión de cuya oportunidad procedimental podría dudarse, pues el Convenio Económico, cuando regula esta cuestión en el artículo 43.5, exige que:

*La Administración promotora 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 hayan de retrotraerse los efectos.*

Es decir, la cuestión de la prescripción de los créditos entre ambas administraciones, que la HFN introduce en su respuesta a la AEAT, no parece una cuestión que deba incluirse en el

acuerdo que pudieran alcanzar sobre el cambio de domicilio, pues, como veremos, bien se trata de un asunto ajeno al anterior, bien se trata realmente de una forma de responder negativamente á la propuesta de cambio de domicilio.

Pues bien, a nuestro juicio, es la forma en que se responde a la propuesta de cambio de domicilio la que induce a la AEAT a dirigirse, el 9 mayo 2012, a la Hacienda Tributaria de Navarra porque la considera "*competente .... para que efectúe el reembolso a la AEAT de la devolución efectuada por la misma a la entidad (AAA) por el Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre de 2005*". Lo que repite literalmente al pedir a esta Junta Arbitral que "... declare competente a la HTN para que efectúe el reembolso a la AEA T de la devolución efectuada por la misma a la entidad (AAA) (CIF:XXX) por el Impuesto sobre el Valor Añadido del 4º trimestre de 2005". Ello porque la AEAT interpreta la respuesta de la HFN no como una negativa o rechazo parcial a alguno de los efectos que se derivarían del cambio de domicilio, sino como una discrepancia sobre la Administración competente en relación a la devolución del impuesto que se hizo a la entidad contribuyente.

Pero volviendo al núcleo de este tema, creemos que, como hemos advertido, la mencionada respuesta de la HFN es posible interpretarla de dos formas:

1º Si la respuesta de la HFN se interpreta como negativa, aunque sea parcial, al cambio de domicilio, el conflicto estaría incorrectamente calificado por parte de la Resolución aprobada por la mayoría de los miembros de la Junta, ya que considera que la naturaleza del conflicto lo es de competencia, lo que no es el caso, pues lo realmente sucedido es que no se habría alcanzado un acuerdo entre ambas Administraciones sobre un cambio de domicilio y esa sería la naturaleza del asunto suscitado ante la Junta.

Es decir, deberíamos calificar la petición de la AEAT conforme a lo dispuesto en el ya mencionado artículo 43.5y 6 del Convenio Económico, cuando dice:

*..... Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.*

*6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio Económico.*

En tal caso, lo procedente hubiera sido pues re-calificar el conflicto planteado ante la Junta y considerarlo como un asunto sobre un cambio de domiciliación de la entidad contribuyente. Naturalmente que, adoptada esta decisión, y tanto porque ninguna de las partes ha aportado prueba alguna al efecto de demostrar el domicilio de la entidad, como porque esta Junta ha suscitado una cuestión nueva no planteada por las partes, se haría necesario dar un último trámite de alegaciones y aportación de cuantas pruebas estimasen necesarias y que estuviesen dirigidas a resolver el asunto controvertido. Y, claro está, no podría declararse el conflicto extemporáneo por razones que no es necesario exponer.

Sin embargo, esta posibilidad interpretativa ha sido descartada por la Resolución cuando declara que "*Entendemos que esta restricción (se refiere a la limitación de efectos del cambio de domicilio en cuanto a los reembolsos entre Administraciones introducida por la HFN) no altera lo sustancial del acuerdo en cuanto a lo que realmente era el objeto de la propuesta de cambio de domicilio que la Hacienda Tributaria de Navarra aceptó...*

Ahora bien, a pesar de alcanzar esta conclusión, la Resolución no ignora que la propia naturaleza de la controversia es dudosa y por ello, refiriéndose al objeto del conflicto, declara textualmente:

*"Esta pretensión se enmarca en el contexto de una propuesta de cambio de domicilio fiscal formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y aceptada por la Hacienda Tributaria de Navarra. No existe, pues, conflicto acerca del domicilio fiscal de (AAA) en el año 2005. Ambas partes, e incluso el obligado tributario, admiten que el domicilio fiscal se encontraba en Pamplona y no en Reus (Tarragona), donde (AAA) lo había fijado en un principio y*

*donde dicha entidad habla cumplido sus obligaciones tributarias correspondientes al año 2005. Llegados a este punto podríamos dar por concluido nuestro razonamiento y acordar el archivo del expediente al comprobar que el supuesto conflicto no tiene realmente objeto desde el momento en que la Hacienda Tributaria de Navarra declara expresamente su conformidad a la propuesta efectuada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y afirma sin ambages que (AAA) tuvo su domicilio fiscal en Navarra desde el día de su constitución hasta 31 de diciembre de 2006. Sin embargo, consideramos que aún podemos hacer un esfuerzo para tratar de encontrar una interpretación de las pretensiones de las partes que merezca un pronunciamiento por nuestra parte."*

Ahora bien, dado que las dos partes en el conflicto afirman formalmente su conformidad con la nueva domiciliación del contribuyente, parece que procede con mayor razón ocuparse de la siguiente posibilidad.

2º Si, por el contrario, se entendiese que hubo acuerdo entre las dos Administraciones sobre el cambio de domicilio, como parece ser el caso al menos formalmente, hemos de colegir que también hubo acuerdo sobre el punto de conexión determinante de la competencia para devolver, sin que esta conclusión se vea afectada por los razonamientos que se introducen en la Resolución a este objeto. En concreto, la Resolución sostiene lo siguiente:

*"El punto de conexión de la mayor parte de los impuestos -entre ellos, el IVA- es complejo siendo el domicilio un elemento muy importante, pero no único, para asignar la competencia a una u otra Administración tributaria. Por e/lo entendemos que el conflicto sobre el domicilio no hace más que despejar las dudas acerca de uno de los elementos -probablemente el más relevante determinantes de la competencia, de forma que, eliminada toda incertidumbre sobre el domicilio, las Administraciones puedan llegar por sí mismas a acuerdos sobre a quién corresponde la aplicación los diferentes tributos. En efecto, los demás elementos determinantes de la competencia suelen ser hechos objetivos (v. gr. el volumen de operaciones o la ubicación de los bienes) más fácilmente determinables y comprobables, a diferencia del domicilio en el que intervienen elementos subjetivos, como la voluntad de convertir un lugar en el centro de las relaciones personales y económicas de una persona o en el sitio desde el que se dirige una empresa".*

Estas afirmaciones, sin duda ciertas para muchos casos, no tienen relevancia en el asunto objeto de la presente Resolución pues, a la luz del artículo 33 del Convenio Económico, no existe dato alguno en el expediente que indique que, para determinar la Administración competente para realizar el reembolso a la entidad contribuyente, sea necesaria la fijación de cualquier otro elemento que no sea el domicilio de la entidad.

Pues bien, a nuestro juicio, lo que no puede una Administración es, en los casos en los que el domicilio es el criterio determinante para causar ciertos efectos, aceptar el cambio de domicilio a unos efectos y no a otros, seleccionado los que le complacen. Ahora bien, lo que sí le está permitido es rechazar un reembolso, etc., porque, como ocurre en el caso, considere que el crédito está prescrito. Sin embargo, este rechazo no convierte un conflicto sobre un cambio de domicilio en un tema de competencia, pues no es ello lo que se ha de dilucidar.

En resumen, si se considera que hubo acuerdo sobre el cambio de domicilio, la cuestión de la competencia en relación al reembolso estaría ya decidida y aceptada en este caso, y solo procedería que esta Junta examinase su propia competencia sobre el nuevo asunto suscitado por parte de la HFN, en mayor medida porque la competencia de la Junta Arbitral ha sido puesta en cuestión por parte de la HFN.

Esto es lo que ocurre en este caso, en el que la HFN acepta el cambio de domicilio y, conociendo que ello conlleva la competencia para realizar el reembolso, añade a su respuesta una excepción y un motivo en que fundarla. La excepción la expresa diciendo que, acepta el cambio de domicilio, pero "con efectos desde el 19 de enero de 2008 en cuanto a los créditos entre las Administraciones". El motivo, la prescripción de los créditos anteriores a esa fecha, que justifica la excepción lo expresa declarando que:

*"...reclamar el reembolso de un hipotético crédito tributario que también presuntamente mantendría vivo la AEAT frente al obligado tributario, a pesar del cambio de domicilio fiscal producido, y de cuya devolución, en forma de reembolso, habrá de responder ahora la HTN, y al margen de cualquier procedimiento tributario ...". (escrito de alegaciones finales).*

Así las cosas, a nuestro entender, y con todo respeto al criterio de la mayoría, no debe aceptarse que estemos ante un conflicto negativo de competencia -lo que ya no se discute por las partes- pues, de hecho, todo el debate de las mismas ante esta Junta Arbitral se centra en un problema de competencia, pero competencia de la propia Junta, que no de alguna de ellas, y en la prescripción o no de los créditos entre las dos Administraciones.

Por ello, ante la discrepancia surgida entre las Administraciones, lo que se hacía necesario para esta Junta Arbitral es determinar su naturaleza y, consecuentemente, la competencia propia al efecto, pero en cualquier caso, en el presente asunto, el conocimiento por parte de la AEAT del rechazo que hizo la HFN en relación a la devolución o reembolso, es el hecho que le marca el momento a partir del cual se deben comenzar a contar los plazos para dirigirse a la Junta Arbitral, pues antes de ese momento no existía discrepancia entre las Administraciones, y, no existiendo discrepancia, faltaría uno de los presupuestos legales determinantes de la intervención de esta Junta Arbitral.

Disentimos también sobre otro extremo del razonamiento expuesto en la Resolución cuando de afirma que la AEAT no debió iniciar, el 19 de enero de 2012, un procedimiento de cambio de domicilio ante la otra Administración, sino que debió dirigirse a esta Junta suscitando un conflicto negativo de competencias, si bien, como se dice expresamente, lo que le hizo elegir la vía del cambio de domicilio estuvo motivado porque ya en esa fecha habían transcurrido los plazos para suscitar el conflicto negativo de competencias ante la Junta. Pues bien, no compartimos estas afirmaciones, porque, a lo antes expuesto sobre el momento en el que surge la discrepancia entre Administraciones (el 14 de marzo de 2012), debemos sumar los propios términos en los que se forma la voluntad interna de la Administración estatal (el Informe de la Inspección de la AEAT de 2010 se cierra con la propuesta de iniciar el procedimiento de cambio de domicilio), ello a la vista de que el propio contribuyente el 20 de febrero de 2007 había modificado voluntariamente su domicilio con efectos desde el 2007, y, asimismo, porque lo afirmado en la Resolución supondría atribuir a una de las partes, a la AEAT, una intencionalidad encaminada a abusar de las normas procedimentales que rigen el funcionamiento de la Junta Arbitral, afirmación que no tiene fundamento alguno en los datos y escritos que obran en el expediente, y que, por ello, no debería tomarse en consideración por nuestra parte, pues ello es bien distinto de la evidente demora en que incurrió la AEAT al plantear ante la HFN su propuesta de cambio de domicilio, ya que teniendo conocimiento de su procedencia desde octubre de 2010 (fecha del Informe de Inspección), no lo hizo hasta el 19 de enero de 2012. Ahora bien, esta tardanza no es neutral en el ámbito de las relaciones entre las dos Administraciones, pues podría tener, como alegaba la HFN, efectos sobre la vigencia de los derechos y obligaciones entre ambas.

Finalmente existe un argumento que nos hace disentir en todo caso de la Resolución, pues, de aceptarse su contenido, cualquier conflicto relativo a un cambio de domicilio puede transformarse, a voluntad de la parte "demandada", en un conflicto de competencia, ya que bastaría con aceptar en términos generales la propuesta de cambio pero excluyendo del acuerdo las consecuencias que se deseasen en relación con determinados derechos u obligaciones afectados por el nuevo domicilio. En tales casos, el posterior planteamiento del conflicto de competencia ante la Junta Arbitral siempre sería extemporáneo, pues el tiempo transcurrido en la obtención del acuerdo sobre la domiciliación, sería de ordinario superior al plazo preclusivo previsto en las normas para plantear un conflicto de competencia ante la Junta Arbitral.

En conclusión, creemos que la discrepancia entre ambas Administraciones afecta a un elemento que no se refiere ni al cambio de domicilio ni a la competencia que de lo anterior se deriva; y que tal discrepancia no surge hasta que la HFN emite su respuesta a la propuesta que le formulase la AEAT, Por tanto, disentimos del criterio de la mayoría en la propia calificación de la naturaleza del conflicto y, consecuentemente, de la declaración de la extemporaneidad en su planteamiento.

A nuestro juicio, la resolución del asunto debiera seguir el mismo criterio que se ha expresado por parte de esta Junta Arbitral en las en las Resoluciones números 23/2009, 25/2009, Y 26/2009, invocadas en el expediente, en las que además se encuentra respuesta para alegación suscitada por la HFN en relación con la competencia de la propia Junta Arbitral, y sin que su mención se vea impedida por el hecho de que el asunto principal resuelto en ellas sea la domiciliación de los contribuyentes.

A estos efectos reproducimos el contenido de las mismas en lo que ahora nos interesa:

*Res 23/2009*

*12° Afirmada en primer término la competencia de esta Junta Arbitral y determinada la naturaleza del conflicto, hemos de comenzar advirtiendo que, a la vista de las alegaciones realizadas por las partes, ambas aceptan la procedencia del cambio de domicilio solicitado por la Administración estatal en cuanto se refiere o afecta al ejercicio 2009, razón por la cual el objeto de esta resolución se ha de centrar en los aspectos en que existen discrepancias entre la Administración estatal y foral y que, en lo esencial, son los siguientes:*

*1ª.- La procedencia de que el cambio de domicilio instado por la Administración del Estado pudiera retrotraerse a periodos no prescritos, anteriores a 2009, por cuanto la Hacienda Foral opone a dicha posibilidad tanto la prescripción de los derechos que ejercita la Administración estatal como la existencia de acuerdos entre ambas administraciones que limitarían, en el caso, los efectos pro praetérito de la petición que motiva el conflicto.*

...

*16° Resuelto lo anterior hemos de ocuparnos de la segunda cuestión enunciada anteriormente referida a la prescripción de los créditos entre Administraciones y que surge por cuanto la del Estado reclama que el cambio de domicilio que solicita tenga efectos desde el 1 de enero de 2004, mientras que la Hacienda Foral, fundándose en el Informe del Servicio Jurídico de la AEA T de 5 de junio de 2007 (que acompaña a sus alegaciones), aceptada la petición de cambio de domicilio para el periodo 2009, considera que esta petición supera el plazo de cuatro años de prescripción que debe aplicarse al caso ya que la solicitud de cambio de domicilio fue formulada por la Administración estatal 14 de abril de 2009.*

*Respecto de esta segunda cuestión, esta Junta Arbitral entiende que, siendo posible, según hemos expuesto, que la petición de un cambio de domicilio efectuada por cualquier Administración tenga efectos para ejercicios no prescritos, sin embargo no podemos aceptar el límite de retroacción de cuatro años alegado por la Hacienda Tributaria de Navarra, basándose en que es éste el periodo de prescripción de los créditos de derecho público no tributarios entre Administraciones, pues, si bien no existe duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son créditos de derecho público no tributarios, debe tenerse en cuenta que las consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones.*

*Es decir, siendo evidente que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, sin embargo esto no impide que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de la contribuyente.*

*Por tal razón, la resolución del presente conflicto ha de limitarse a resolver sobre la determinación de la residencia habitual de doña Mercedes Moreno Miranda en relación con los años o periodos sobre los que, existiendo discrepancia entre las dos Administraciones, exista un material probatorio suficiente.*

ACUERDO

*Estimar parcialmente la reclamación formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y declarar que doña (...) ha tenido, durante los años 2005, 2006, 2007 y 2008, su residencia habitual en Madrid.*

#### **FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO**

*El Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra remitirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las autoliquidaciones y los expedientes de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio de la contribuyente doña Mercedes Moreno Miranda de los periodos impositivos 2005, 2006, 2007 y 2008 o copia compulsada de dichas autoliquidaciones y expedientes, y efectuará las compensaciones que procedan por los ingresos o, en su caso, devoluciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Impuesto sobre el Patrimonio que la obligada tributaria haya realizado o haya obtenido en relación con dichos periodos impositivos.*

Y lo mismo decíamos en otra de las anteriores resoluciones:

*Res 26/2009*

*17º Resuelto lo anterior hemos de ocuparnos de la segunda cuestión enunciada anteriormente referida a la prescripción de los créditos entre Administraciones y que surge por cuanto la del Estado reclama que el cambio de domicilio que solicita tenga efectos desde el 1 de enero de 2005, mientras que la Hacienda Foral, fundándose en el Informe del Servicio Jurídico de la AEAT de 5 de junio de 2007 (que acompaña a sus alegaciones), aceptada la petición de cambio de domicilio para el periodo 2009, considera que esta petición supera el plazo de cuatro años de prescripción que debe aplicarse al caso ya que la solicitud de cambio de domicilio fue formulada por la Administración estatal el 2 de junio de 2009, motivo por el cual la máxima retroacción de efectos del cambio de domicilio debería fijarse el 2 de junio de 2005.*

*Respecto de esta segunda cuestión, esta Junta Arbitral entiende que, siendo posible, según hemos expuesto, que la petición de un cambio de domicilio efectuada por cualquier Administración tenga efectos para ejercicios no prescritos, sin embargo no podemos aceptar el límite de retroacción de cuatro años alegado por la Hacienda Tributaria de Navarra, basándose en que es éste el periodo de prescripción de los créditos de derecho público no tributarios entre Administraciones, pues, si bien no existe duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son créditos de derecho público no tributarios, debe tenerse en cuenta que las consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones.*

*Es decir, siendo evidente que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, sin embargo esto no impide que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes.*

*Por tal razón, la resolución del presente conflicto ha de limitarse a resolver sobre la determinación de la residencia habitual de los contribuyentes precitados en relación con los años o periodos sobre los que, existiendo discrepancia entre las dos Administraciones, exista un material probatorio suficiente.*

Del contenido de estas resoluciones, que consideramos de aplicación al presente conflicto, se desprende como conclusión que, a juicio de esta Junta Arbitral, la cuestión relativa a la prescripción de créditos entre las dos Administraciones no ha de ser objeto de examen por cuanto no puede subsumirse entre las competencias que se le han atribuido en el Convenio Económico y en el propio Reglamento de desarrollo.

Las razones expuestas me llevan a discrepar de la Resolución aprobada por la mayoría de los miembros de la Junta, si bien tampoco el criterio que entiendo correcto tiene relevancia alguna

de cara a las partes en el presente conflicto ya que no concluye con un pronunciamiento sobre el fondo de la petición formulada en su día por la AEAT.

EL PRESIDENTE