

**LA JUNTA ARBITRAL DE RESOLUCIÓN
DE CONFLICTOS EN MATERIA DE TRIBUTOS
DEL ESTADO CEDIDOS A LAS COMUNIDADES
AUTÓNOMAS: SU NATURALEZA**

Eugenio SIMÓN ACOSTA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra

SUMARIO

	Página
I. NATURALEZA DE LA JUNTA ARBITRAL	1938
1. Carácter colegiado o unipersonal	1938
2. Carácter deliberante y resolutorio	1939
3. Adscripción administrativa	1939
4. Independencia de la Junta Arbitral	1939
5. Alteridad e imparcialidad de la Junta Arbitral	1940
II. NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO	1941
1. Diferencias con el arbitraje	1941
2. Diferencias con los recursos administrativos	1943
3. La mediación, arbitraje y conciliación del artículo 107.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común	1944
4. Técnica de coordinación	1945

	Página
III. SUJETOS DEL PROCEDIMIENTO	1945
1. Intervención de otras Administraciones	1945
2. Legitimados e interesados	1946
IV. OBJETO DEL PROCEDIMIENTO	1948
1. Conflictos sobre el ejercicio de las competencias	1948
2. Materia del conflicto	1949
3. Puntos de conexión conflictivos: el domicilio fiscal de personas físicas y personas jurídicas	1950
3.1. La residencia habitual de las personas físicas	1950
3.2. El domicilio fiscal de las personas jurídicas	1955
3.2.1. El domicilio social	1955
3.2.2. Omisión de la declaración fiscal de cambio de domicilio	1956
3.2.3. La sede de gestión administrativa y dirección de los negocios	1957
3.2.4. La voluntad del sujeto pasivo	1958
3.2.5. Otros elementos determinantes del domicilio fiscal	1958

I. NATURALEZA DE LA JUNTA ARBITRAL

La Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Ceditos a las Comunidades Autónomas se encuentra definida por el artículo 1 de su Reglamento (aprobado por Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre) como un órgano colegiado de deliberación y resolución de conflictos.

1. CARÁCTER COLEGIADO O UNIPERSONAL

El carácter colegiado que tuvo inicialmente la Junta Arbitral fue modificado en la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), operada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, que creó un procedimiento simplificado en el que la facultad de resolver compete al Presidente sin necesidad de convocar a los vocales de la Junta. En esos casos la decisión del Presidente expresa la voluntad de la Junta, por lo que puede decirse que, a pesar de su nombre, la Junta es en ese caso un órgano de naturaleza unipersonal.

El Presidente es nombrado por el Ministro de Hacienda, a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, por un período de cinco años.

Aunque se trata de una institución permanente, la composición de la Junta cuando actúa de forma colegiada es variable en función de quiénes sean las partes en conflicto. El artículo 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, modificado por Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, establece la siguiente composición:

a) Conflictos suscitados entre el Estado y una o más Comunidades Autónomas:

Son vocales de la Junta Arbitral cuatro representantes del Estado, designados por el Ministro de Hacienda, uno de los cuales actuará como Secretario, y cuatro representantes de cada Comunidad Autónoma en conflicto, designados por el correspondiente Gobierno de éstas. Hasta ahora no se han planteado conflictos en los que se hayan enfrentado el Estado y más de una Comunidad Autónoma.

b) Conflictos suscitados entre Comunidades Autónomas:

Intervienen como vocales cuatro representantes del Estado y cuatro de cada Comunidad Autónoma en conflicto, designados por su correspondiente órgano de Gobierno, actuando como Secretario un representante del Estado. Los conflictos que se han producido entre Comunidades Autónomas han tenido todos ellos carácter bilateral y la Junta Arbitral se ha constituido con doce vocales y el Presidente.

2. CARÁCTER DELIBERANTE Y RESOLUTORIO

Como hemos dicho, el artículo 1 del Reglamento de la Junta Arbitral (RJA) dispone que la Junta Arbitral es un órgano de deliberación y resolución de conflictos. La Junta Arbitral no se limita a emitir un parecer o un informe, sino que adopta una decisión sobre el conflicto conforme a Derecho (artículo 23,8 de la LOFCA) que, de acuerdo con el artículo 23.9 de la LOFCA tiene carácter ejecutivo y es impugnabile en vía contencioso-administrativa. Se trata, por tanto, de actos que gozan de la presunción de validez establecida con carácter general por el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC).

3. ADSCRIPCIÓN ADMINISTRATIVA

Ni la LOFCA ni el RJA establecen de forma expresa la posición de la Junta Arbitral en el contexto de la Administración Pública. No obstante, podemos entender que se trata de un órgano de la Administración del Estado, dado que el nombramiento del Presidente es una potestad que corresponde al Ministro de Hacienda. El hecho de que el nombramiento se produzca a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, no convierte a la Junta Arbitral en un órgano del Consejo.

La Junta Arbitral carece de sede propia y no dispone de personal a su servicio, aunque cuenta con el apoyo material y administrativo de la Inspección General del Ministerio de Hacienda. Las reuniones de la Junta Arbitral se celebran en los locales de la Inspección General.

4. INDEPENDENCIA DE LA JUNTA ARBITRAL

El hecho de que la Junta Arbitral forme parte de la Administración del Estado no significa que se encuentre integrada en su estructura jerárquica. La Junta Arbitral es

totalmente independiente en sus actos y no recibe instrucciones de ningún órgano superior. Así lo quiere el artículo 23.8 de la LOFCA al decir que la Junta Arbitral «resolverá conforme a derecho».

Este tipo de órganos colegiados, compuestos por representaciones de distintas Administraciones Públicas, están contemplados por el artículo 22.2 de la LRJ-PAC, donde se dice de ellos que «quedarán integrados en la Administración Pública que corresponda, aunque sin participar en la estructura jerárquica de ésta, salvo que así lo establezcan sus normas de creación, se desprenda de sus funciones o de la propia naturaleza del órgano colegiado». La naturaleza de la Junta Arbitral requiere que ésta sea un órgano no jerarquizado.

5. ALTERIDAD E IMPARCIALIDAD DE LA JUNTA ARBITRAL

Aunque la Junta Arbitral es un órgano independiente y no sometido a instrucciones jerárquicas, su alteridad e imparcialidad se encuentran condicionadas por la composición y forma de designación de sus vocales.

Esta no es, sin embargo, una característica extraña a los procedimientos de arbitraje, donde las causas de recusación y abstención de los jueces o árbitros son menos rigurosas que las que se aplican a los órganos jurisdiccionales. El artículo 17 de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje exige a los árbitros ser y permanecer independientes e imparciales durante el arbitraje, pero el apartado 3 de ese mismo artículo establece una limitación importante: una parte sólo podrá recusar al árbitro nombrado por ella, o en cuyo nombramiento haya participado, por causas de las que haya tenido conocimiento después de su designación.

Como sabemos, los vocales de la Junta Arbitral son designados por las partes en conflicto. Sólo existe un caso en que algunos vocales son ajenos a la contienda: cuando se produce un conflicto entre dos Comunidades Autónomas, en el que también intervienen como vocales los cuatro representantes del Estado designados por el Ministro de Hacienda. En los demás casos, la alteridad e imparcialidad de la Junta Arbitral está garantizada por el Presidente.

La doble condición de vocales de una Junta Arbitral independiente y de representantes de las partes en conflicto, que tienen algunos miembros de la Junta Arbitral ha planteado algunas cuestiones en el desarrollo del procedimiento. Me refiero a la contradicción que puede darse entre la limitación temporal que afecta a las partes en orden a la aportación de pruebas y elementos de convicción y la potestad del órgano juzgador de solicitar o practicar de oficio actuaciones de instrucción para un mejor conocimiento de los hechos.

Las partes, como es obvio, pueden presentar alegaciones y proponer o aportar pruebas en los términos del artículo 79 de la LRJ-PAC. Pero esta facultad se extingue cuando se inicia el trámite de audiencia, pues de otro modo se vulneraría el derecho a la defensa de la parte contraria. La Junta Arbitral tiene potestad de instrucción cuyo ejercicio está atribuido al Presidente (artículo 10.3 del RJA), que la ejerce —como es lógico— antes del trámite de audiencia y de la reunión de la Junta Arbitral para deliberar sobre la propuesta de resolución. No obstante, la propia Junta Arbitral reunida para deliberar sobre la propuesta de resolución tiene facultades para solicitar, previa votación, la aportación de nuevos documentos de contenido esencial para la resolución, en cuyo caso el Presidente de la Junta Arbitral ordenará la retroacción del procedimiento al momento en el que el defecto u omisión fue cometido (artículo 11 del RJA).

Esta facultad de la Junta Arbitral, que sólo puede ser ejercitada una sola vez, ha planteado dificultades puesto que da la oportunidad a los vocales representantes de una de las partes de solicitar la aportación de documentos a la vista de las alegaciones que haya formulado la otra parte en el trámite de audiencia y de la propuesta de resolución formulada por el Presidente, situándose en una posición de ventaja procesal, dado que la otra parte no podrá proponer la aportación de nuevos documentos después del nuevo período de alegaciones que, necesariamente, habrá de abrirse tras la práctica de las nuevas diligencias.

II. NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO

1. DIFERENCIAS CON EL ARBITRAJE

A pesar de que se utilice el calificativo «arbitral» en la denominación de la Junta Arbitral, el procedimiento seguido ante ella tiene dos diferencias importantes con los arbitrajes regulados por la Ley 60/2003, de 23 de diciembre:

a) En primer lugar, la intervención de la Junta Arbitral no es voluntaria o disponible para las partes, en tanto que es de la esencia del arbitraje el libre sometimiento de las partes a la decisión que adoptarán los árbitros, de tal forma que un arbitraje institucional imperativo es contrario a la Constitución, tal como ha declarado el Tribunal Constitucional en su sentencia 174/1995, de 23 de noviembre:

«Mediante el arbitraje, como dice el artículo 1 de la Ley 36/1988, las personas naturales o jurídicas pueden someter, previo convenio, a la decisión de uno o varios árbitros las cuestiones litigiosas, surgidas o que puedan surgir, en materias de su libre disposición conforme a Derecho. Es, por tanto, el arbitraje un medio para la solución de conflictos basado en la autonomía de la voluntad de las partes, como declaramos en nuestra STC 43/1988, y supone una renuncia a la jurisdicción estatal por la del árbitro o árbitros. En ese sentido, tal y como ya hemos reiterado en varias ocasiones, el arbitraje se considera «un equivalente jurisdiccional, mediante el cual las partes pueden obtener los mismos objetivos que con la jurisdicción civil (esto es, la obtención de una decisión que ponga fin al conflicto con todos los efectos de la cosa juzgada)» (SSTC 15/1989, FJ 9.º y 62/1991, FJ 5.º). Desde este punto de vista tiene razón el Abogado del Estado cuando afirma que la institución arbitral es compatible con la Constitución. Pero la cuestión que tenemos planteada no es la de si el arbitraje, en términos generales, es o no compatible con la Constitución, que, sin duda, lo es, y así lo hemos reconocido en las sentencias citadas por el Abogado del Estado y en otras muchas (SSTC 43/1988, 233/1988 y 288/1993). La cuestión que se nos plantea es si resulta conforme con la Constitución, concretamente con sus artículos 24.1 y 117.3 de la CE un precepto que establece un sistema de arbitraje institucional e imperativo, en virtud del cual el acceso a la jurisdicción queda condicionado al consentimiento expreso, formalizado en un pacto, de todas y cada una de las partes implicadas en una controversia. El pacto expreso en contrario no elimina, pues, la obligatoriedad del arbitraje para la parte que no lo admita.

Es evidente que un sistema como el que se acaba de describir, que es el que consagra el artículo 38.2, párrafo primero, de la Ley Orgánica de Transportes Terrestres, resulta contrario, como ya hemos dicho, al derecho a la tutela judicial efectiva que tienen todas las personas para obtener de los Jueces y Tribunales la protección de sus derechos e

intereses legítimos. Nada hay que objetar, desde el punto de vista constitucional, al hecho de que la LOTT haya atenuado las formalidades exigibles para realizar el convenio arbitral hasta el punto de haber sustituido la exigencia de dicho convenio por una presunción ope legis de su existencia cuando la controversia es de escasa cuantía (500.000 pesetas). La autonomía de la voluntad de las partes —de todas las partes— constituye la esencia y el fundamento de la institución arbitral, por cuanto que el arbitraje conlleva la exclusión de la vía judicial. Por tanto, resulta contrario a la Constitución que la Ley suprima o prescinda de la voluntad de una de las partes para someter la controversia al arbitraje de la Junta que es lo que hace en el párrafo primero del artículo 38.2. La primera nota del derecho a la tutela consiste en la libre facultad que tiene el demandante para incoar el proceso y someter al demandado a los efectos del mismo. Quebranta, por tanto, la esencia misma de la tutela judicial tener que contar con el consentimiento de la parte contraria para ejercer ante un órgano judicial una pretensión frente a ella. Esto es exactamente lo que hace el artículo 38.2, párrafo primero, de la LOTT, que, al exigir un pacto expreso para evitar el arbitraje y acceder a la vía judicial, está supeditando el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva de una de las partes al consentimiento de la otra, lo que, por las razones que han quedado expuestas, resulta contrario al artículo 24.1 de la Constitución.»

La Junta Arbitral de tributos cedidos interviene, sin embargo, a solicitud de una sola de las partes, que tiene derecho a iniciar un procedimiento al que la otra parte no se puede sustraer. Pero ello no quiere decir que el procedimiento ante la Junta Arbitral adolezca de algún vicio de inconstitucionalidad, sino simplemente que no es —hablando con propiedad— un verdadero arbitraje.

b) La segunda característica diferencial reside en que los pronunciamientos de la Junta Arbitral están sometidos a control y revisión jurisdiccional plenos, circunstancia que elimina cualquier reproche de inconstitucionalidad a partir de los argumentos de la sentencia que acabamos de citar.

En el arbitraje, la decisión de los árbitros sólo es susceptible de impugnación por motivos de forma. Si no existen defectos formales, el fondo del asunto es inatacable. Esta particularidad es que la determina la inconstitucionalidad de un arbitraje impuesto u obligatorio, tal como dice la citada STC 174/1995, de 23 de noviembre:

«No se opone a esta conclusión —la inconstitucionalidad del arbitraje obligatorio— el posible control final por los órganos judiciales, a que aluden el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal con referencia al recurso de nulidad del laudo previsto en el artículo 45 de la Ley de Arbitraje. La objeción tendría consistencia si dicho control judicial no estuviera limitado —como lo está— a su aspecto meramente externo y no de fondo sobre la cuestión sometida al arbitraje; pero al estar tasadas las causas de revisión previstas en el citado artículo 45, y limitarse éstas a las garantías formales sin poderse pronunciar el órgano judicial sobre el fondo del asunto, nos hallamos frente a un juicio externo (STC 43/1988 y sentencias del Tribunal Supremo que en ella se citan) que, como tal, resulta insuficiente para entender que el control judicial así concebido cubre el derecho a obtener la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24.1 de la CE.»

Nada puede objetarse, desde esta óptica, al procedimiento obligatorio que se sigue ante la Junta Arbitral dado que, como ya hemos indicado, no se trata de un verdadero arbitraje.

2. DIFERENCIAS CON LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

El procedimiento ante la Junta Arbitral también se distingue claramente de los recursos y reclamaciones administrativas porque éstos tienen naturaleza revisora y se dirigen siempre contra un acto administrativo con el fin de obtener su revocación o la declaración de su nulidad. El artículo 107 de la LRJ-PAC establece que los recursos de alzada y reposición se interponen contra resoluciones y actos administrativos, y lo mismo dice el artículo 108 respecto del recurso extraordinario de revisión.

En nuestro caso no se postula la nulidad de un acto administrativo, sino la declaración de la competencia de una de las partes, respetándose en todo caso la validez de los actos que, en su caso, hayan sido dictados por la Administración que definitivamente sea considerada incompetente.

Así lo establece el artículo 23.7 de la LOFCA, según el cual cuando se hayan practicado liquidaciones definitivas por cualquiera de las Administraciones afectadas, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, sin perjuicio de la posibilidad de practicar la revisión de oficio prevista en la Ley General Tributaria.

La resolución de la Junta Arbitral no afecta, por tanto, a la validez de los actos emanados antes de la iniciación del procedimiento arbitral. De aquí se derivan algunas cuestiones interesantes, puesto que se desemboca en una situación paradójica o, cuando menos, sorprendente: nos podemos encontrar con una Administración competente que se ve obligada a respetar el contenido de un acto administrativo no dictado por ella o, en caso contrario, se produce la revisión de oficio de un acto dictado por una Administración distinta de la que adopta el acuerdo de revisión.

En un conflicto en el que se planteó este problema, la parte que había dictado los actos de liquidación y que resultó ser incompetente pretendió que se declarase que las facultades revisoras de sus propios actos sólo le correspondían a ella y que la Administración declarada competente no podía revisar las liquidaciones ya practicadas. La cuestión se resolvió del siguiente modo:

«... hay algo que sí corresponde a la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas: determinar, en función de los puntos de conexión establecidos en la LOFCA y en la legislación de cesión de tributos, quién tiene la competencia para efectuar una eventual revisión de actos administrativos dictados por una Administración incompetente. Esta sí es una cuestión suscitada por el expediente, aunque no haya sido directamente planteada por las partes, cuyo objeto es precisamente una declaración de competencia que deriva inmediatamente de la aplicación de los puntos de conexión.

A tal efecto es fundamental tener en cuenta que el artículo 23.4 de la LOFCA establece que "cuando se hayan practicado liquidaciones definitivas por cualquiera de las Administraciones afectadas, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, sin perjuicio de la posibilidad de practicar la revisión de oficio prevista en la Ley General Tributaria".

Este precepto, unido a los que otorgan la competencia para revisar los actos de gestión tributaria, puede dar lugar a una situación paradójica que demanda una solución jurídica. En efecto, la competencia para revisar de oficio los actos administrativos, al amparo de los artículos 153 y siguientes de la LGT, corresponde a los órganos superiores de las diferentes Administraciones en las que se encuentran incardinados los órganos autores del acto revisable. Así se desprende de lo dispuesto por el propio artículo 153 y el 154 de la LGT; por el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local; y del artículo 17 de la Ley 30/1983, de Cesión de Tributos, que es la que ahora nos

afecta. Según este último artículo corresponde a las Comunidades Autónomas "declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado", de los actos administrativos relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La paradoja antes anunciada es que el acto de gestión del órgano declarado incompetente surte "plenos efectos", en los términos y en los casos previstos por el artículo 23 de la LOFCA, sin perjuicio de su revisión. Si aplicamos literalmente las normas sobre la competencia de revisión, es decir, si consideramos que la potestad revisora está radicada en la Administración que dictó el acto sin ser titular de la competencia, se produce la contradicción de reconocer a la Administración incompetente para gestionar el tributo, una competencia de revisión en vía administrativa que encierra, sin duda alguna, poderes decisivos sobre la gestión del mismo. De este modo se estarían adjudicando competencias de gestión a la Administración incompetente. El resultado es absurdo y, como tal, no puede ser jurídicamente admitido.

El artículo 23.4 de la LOFCA, al atribuir plenos efectos a las liquidaciones definitivas dictadas por la Administración incompetente tiene un significado más amplio que el de su propia literalidad. Este precepto subroga a la Administración competente en la titularidad de los actos dictados por otra Administración. La liquidación definitiva dictada por la Administración incompetente se transforma *ex lege*, y a los solos efectos de su ulterior tramitación, en un acto administrativo de la Administración competente: este es el significado de la atribución de "plenos efectos" a tales liquidaciones definitivas. La razón de esta asunción de los actos por parte de una Administración que no los ha dictado es evidente: el sujeto pasivo no tiene que soportar las consecuencias molestas de una actividad administrativa irregular, derivada de la articulación competencial entre distintos niveles de gobierno. Una cuestión interna entre administraciones no puede obligar al contribuyente a padecer la retroacción del procedimiento administrativo. El artículo 23 de la LOFCA sólo deja a salvo las competencias revisoras, las cuales no se extinguen por el hecho de haber concluido el procedimiento: es decir, la Administración competente podrá, en su caso, revisar el acto dictado por un órgano incompetente si estima que concurren las circunstancias de los artículos 153 y 154 de la LGT. Que los actos de la Administración incompetente produzcan plenos efectos no significa que se convaliden los defectos en que hayan podido incurrir.

La conclusión de todo ello es que la asimilación de los actos de la Administración incompetente por aquella a cuyo favor se reconoce definitivamente la potestad gestora, implica asimismo la asunción de las facultades de revisión sobre los actos dictados por otra Administración, que deben entenderse dictados por la Administración competente, motivo por el cual producen, según la LOFCA, plenos efectos.

(Resolución de la Junta Arbitral de 14 de octubre de 1999.)

LA MEDIACIÓN, ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN DEL ARTÍCULO 107.2 DE LA LEY DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN

Por las mismas razones ya expuestas, el procedimiento ante la Junta Arbitral no puede identificarse con los procedimientos de impugnación, reclamación, mediación arbitral que, según el artículo 107.2 de la LRJ-PAC, pueden sustituir al recurso de alzada:

-2. Las Leyes podrán sustituir el recurso ordinario, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros

procedimientos de impugnación o reclamación, incluidos los de conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a los ciudadanos y a los interesados en todo procedimiento administrativo.

Estos procedimientos de conciliación, mediación y arbitraje, en tanto en cuanto sustituyen al recurso de alzada, se dirigen contra actos administrativos y buscan su nulidad o revocación.

4. TÉCNICA DE COORDINACIÓN

Podemos concluir afirmando que el procedimiento ante la Junta Arbitral es una técnica de coordinación de administraciones diferentes, que tiene su fundamento último en el artículo 157.3 de la Constitución Española («normas para resolver los conflictos que pudieran surgir»).

La coordinación entre administraciones no limita ni condiciona los recursos que otras partes interesadas (en concreto, los sujetos pasivos del tributo) pueden interponer contra los actos administrativos de liquidación del tributo. De aquí pueden surgir serios problemas de confluencia de varias decisiones administrativas o judiciales sobre una misma cuestión, que el ordenamiento no contempla adecuadamente. Los trataremos en otro momento.

III. SUJETOS DEL PROCEDIMIENTO

Ya he dicho antes que la Junta Arbitral puede actuar como órgano unipersonal en el procedimiento simplificado, o como órgano colegiado en el resto de los casos. También sabemos cuál es la composición de la Junta. Procede ahora analizar algunos problemas que se plantean en torno a los elementos subjetivos del procedimiento.

1. INTERVENCIÓN DE OTRAS ADMINISTRACIONES

En primer lugar hay que referirse a la intervención de Administraciones de otros territorios, distintas de las partes en conflicto. En tales casos —dice el artículo 23.6 de la LOFCA— un representante de la Administración del Estado será sustituido por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Comunidad Autónoma.

Estamos ante un precepto difícil de entender y que, probablemente, no tenga contenido real. Parece que ha sido copiado del artículo 45 del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, en la redacción vigente en 1996, donde se establece una Junta Arbitral compuesta por cuatro vocales representantes de la Administración del Estado y cuatro vocales representantes de la Comunidad Foral. «Cuando el conflicto seguía diciendo el artículo 45 del Convenio— afecte a la Administración de una Comunidad Autónoma, el Ministerio de Economía y Hacienda sustituirá un representante de la Administración del Estado por otro designado por el Consejo ejecutivo o Gobierno de la Comunidad Autónoma». El Concierto del País Vasco contenía una previsión similar en su artículo 39.

El precepto tiene sentido en el Convenio y en el Concierto, pues en la Junta Arbitral allí establecida no tienen representación las Comunidades Autónomas de régimen

mún que sean parte interesada en el conflicto. Es distinta la Junta Arbitral prevista por la LOFCA, donde la Administración de las Comunidades Autónomas afectadas cuenta siempre con cuatro representantes propios.

Las únicas administraciones de Comunidades Autónomas que pueden resultar afectadas sin tener representantes en la Junta Arbitral son las de Navarra o las de las provincias vascas. Si es así, el artículo 23.6 de la LOFCA carece de contenido normativo en este aspecto, dado que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto tienen competencia preferente sobre los conflictos en los que intervenga cualquiera de las administraciones tributarias forales. Es decir, si el conflicto afecta a Navarra o a las diputaciones vascas la Junta Arbitral de la LOFCA carece de competencia para conocer el asunto.

LEGITIMADOS E INTERESADOS

El artículo 23 de la LOFCA sólo concede legitimación para acudir a la Junta Arbitral las «Administraciones» afectadas. *A sensu contrario*, los particulares afectados por los tributos objeto de debate y, más concretamente, los sujetos pasivos del tributo discutido, no tienen legitimación para iniciar el procedimiento ante la Junta Arbitral.

Más concretamente, el conflicto puede ser promovido por:

- Las Administraciones que consideren producido en su territorio el rendimiento del tributo de que se trate, así como aquéllas que se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación respectivos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.
- Las Administraciones que no consideren producido en su territorio el rendimiento o que no se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación cuando otra Administración sostenga, respecto de aquéllas, que sí debe considerarse producido en su territorio el rendimiento o que sí son competentes en los citados procedimientos.

La LOFCA sigue, pues, la interpretación que ya había dado el TEAC a la Junta Arbitral del Convenio del Estado y la Comunidad Foral de Navarra. La Resolución del EAC de 23 de abril de 1997 (JTA 1997/700, que ha sido confirmada posteriormente por sentencia de la AN de 1 de junio de 2001, dictada en recurso 891/1997) dice lo siguiente:

«Pero dentro aún de este punto y en virtud de la función revisora que el artículo 40 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (al igual que el 44 del anteriormente vigente) atribuye a los órganos de dicha vía, este Tribunal ha de plantearse la conformidad a Derecho de la facultad, otorgada a los interesados, de acudir a la Junta Arbitral en vía de revisión del acuerdo de dicho Centro Directivo. Pues bien, a la vista del artículo 19 del Decreto Ley 16/1969, resulta palmario que la Junta Arbitral, en él instituida, es un órgano cuya única competencia consiste en el conocimiento de las cuestiones previstas en dicha disposición y de las que surjan de su interpretación y aplicación, lo cual podrá solicitarse por «la Diputación de Navarra y la Administración del Estado», pero en modo alguno por los particulares afectados, que tienen otras vías para la defensa de sus intereses. En consecuencia, debe igualmente anularse el acuerdo de la Dirección General de Tributos en cuanto otorgó a los reclamantes

la posibilidad de solicitar su revisión ante dicha Junta Arbitral, por ser contraria a Derecho y, paralelamente, declararse que hay que tener por no interpuestos los escritos de los interesados ante dicha Junta en virtud de lo dispuesto en el propio acuerdo, en aquella parte del mismo que queda ahora revocada, sin que ello implique *reformatio in peius* para los reclamantes, que tienen disponibles otras vías para la defensa de sus intereses, según lo legalmente establecido.»

La pluralidad de procedimientos para resolver una misma cuestión puede dar lugar a resoluciones diferentes de órganos distintos sobre el mismo tema. La posibilidad de abocar a una situación así aumenta en la medida en que no todos los interesados tengan legitimación para iniciar los diferentes procedimientos, cosa que ocurre aquí.

Por ejemplo, una Administración «A» liquida un tributo y el sujeto pasivo, que considera que es competente la Administración «B», interpone una reclamación económico-administrativa que termina radicada ante el Tribunal Superior de Justicia o ante la Audiencia Nacional. Mientras tanto, se ha planteado por la Administración «B» un conflicto ante la Junta Arbitral sobre la competencia para liquidar y recaudar el tributo. Puede ocurrir:

- Que el TSJ o la AN confirmen la liquidación de «A» y la Junta Arbitral considere que es competente «B», que podría dictar otra liquidación que fuese confirmada por otro órgano jurisdiccional.
- Que el TSJ o la AN anule la liquidación por incompetencia de «A» y la Junta Arbitral declare que es competente «A», situación verdaderamente pintoresca en la que ninguna Administración puede cobrar el tributo.

Otro ejemplo: La Administración «A» se declara incompetente y remite la declaración a la Administración «B», que liquida. El sujeto pasivo impugna el acto de declaración de incompetencia de «A» y la liquidación de «B», sin que intervenga la Junta Arbitral porque sólo están legitimadas para plantear el conflicto ante ella las respectivas Administraciones. De aquí puede resultar,

- El TSJ de la Comunidad Autónoma «A» declara válido el acto de declaración de incompetencia de «A» y el TSJ de la Comunidad Autónoma «B» anula la liquidación de «B»: nadie cobra el tributo.
- El TSJ de la Comunidad Autónoma «A» anula el acto y ordena liquidar a «A». El TSJ de la Comunidad Autónoma «B» confirma la liquidación de «B».

No voy a extenderme en más consideraciones, puesto que la cuestión admite varias soluciones de *lege ferenda*. En la situación actual no cabe otra actitud que prestar mucha atención a la posibilidad de excepción litispendencia o cosa juzgada en los procedimientos en que se discute la competencia de las Comunidades Autónomas.

Para evitar en lo posible estos problemas, la Junta Arbitral ha procurado siempre que los sujetos pasivos del tributo comparezcan en el procedimiento pues, si bien es cierto que no tienen legitimación para interponerlo, el artículo 31 de la LRJ-PAC permite que intervengan en el mismo a título de interesados, lo que los legitimaría, en su caso, impugnar la resolución de la Junta Arbitral.

A tenor de lo dispuesto por el citado artículo 31, se consideran interesados en el procedimiento administrativo aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos,

vos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva. Los sujetos pasivos tienen conocimiento de la interposición del conflicto, puesto que el artículo 23.7 de la LOFCA obliga a las Administraciones afectadas a notificar este hecho a los interesados, pero, además de ello, la propia Presidencia de la Junta Arbitral ha ordenado *motu proprio* que se notifique a los sujetos pasivos y se les invite expresamente a hacer uso del derecho a comparecer en el expediente como interesados.

IV. OBJETO DEL PROCEDIMIENTO

1. CONFLICTOS SOBRE EL EJERCICIO DE LAS COMPETENCIAS

La facultad de dirimir los conflictos de competencias entre Comunidades Autónomas está encomendada por la Constitución Española al Tribunal Constitucional [artículo 161.1.c) de la CE]. A primera vista podría parecer que la LOFCA contradice lo dispuesto en el precepto citado, en tanto en cuanto encomienda a la Junta Arbitral la resolución de conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos. Conviene, por tanto comenzar aclarando esta cuestión, que ha sido abordada por el Tribunal Constitucional y resuelta sobre la base de la distinción entre conflictos de competencias y conflictos sobre el ejercicio de la competencia.

Así, el Auto del TC de 15 de septiembre de 1998, por el que inadmitió un conflicto negativo de competencia entre el Estado y la Comunidad de Madrid, en solicitud de que se declarase el órgano competente de la Administración para abrir expediente disciplinario al Rector de la Universidad Politécnica de Madrid por incurrir en incompatibilidades, reiteró la tesis de que «para que un conflicto negativo de los regulados en los artículos 68 y siguientes de la LOTC pueda ser planteado, es preciso que se cumpla con una doble exigencia: es necesario, en primer lugar, que la persona física o jurídica que acude a este Tribunal haya obtenido, en las condiciones y plazos que señala el artículo 68 de la LOTC, sendas resoluciones declinatorias de la competencia por parte de las Administraciones implicadas (que en el caso de la Administración requerida en segundo lugar puede consistir en el simple silencio); además, es preciso que dichas negativas se basen «precisamente en una diferencia de interpretación de preceptos constitucionales o de los Estatutos de Autonomía o de Leyes orgánicas y ordinarias que delimiten los ámbitos de competencia del Estado y de las Comunidades Autónomas» (artículo 69.2 de la LOTC). Como señalábamos en el ATC 303/1994, «con esta última exigencia se pretende evitar que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre conflictos que carecen de dimensión constitucional, lo que es coherente con la caracterización de los conflictos constitucionales que se hace en el artículo 59 de la LOTC, según el cual «el Tribunal Constitucional entenderá de los conflictos que se susciten sobre las competencias o atribuciones asignadas directamente por la Constitución, los Estatutos de Autonomía o las Leyes orgánicas y ordinarias dictadas para delimitar los ámbitos propios del Estado y las Comunidades Autónomas».

En los conflictos ante la Junta Arbitral no se discuten interpretaciones diversas de la norma que atribuye la competencia sobre los tributos cedidos, es decir, no se acude a la Junta Arbitral para obtener una interpretación auténtica del alcance de los puntos de conexión. Sin embargo, esto no quiere decir que la Junta Arbitral no pueda interpretar las normas que regulan los puntos de conexión, dado que la calificación jurídica de los

hechos es imposible sin el previo conocimiento e interpretación de la norma. La Junta Arbitral interpreta las normas sobre puntos de conexión pero no puede dirimir conflictos en los que la causa de pedir radique precisamente en una diferente interpretación del alcance de los puntos de conexión.

2. MATERIA DEL CONFLICTO

El artículo 23.1 de la LOFCA ciñe el ámbito de los conflictos que resuelve la Junta Arbitral a los que se susciten en aplicación de los puntos de conexión de los tributos. Los puntos de conexión son los criterios personales o territoriales de atribución a las Comunidades Autónomas de las potestades de gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos, de donde resulta que los conflictos versarán sobre la titularidad de la competencia para gestionar o recaudar el tributo devengado por la realización de un determinado hecho imponible.

El artículo 3 del RJA presenta como dos tipos diferentes de conflictos los suscitados por la aplicación de los puntos de conexión y los referentes a la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. No parece que esta distinción tenga sentido.

Desde 1 de enero de 2002 los conflictos pueden ser positivos o negativos, tal como se deduce de los apartados 2 y 3 del artículo 23 de la LOFCA, según redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre:

«2. Podrán promover el conflicto las Administraciones que consideren producido en su territorio el rendimiento del tributo de que se trate, así como aquellas que se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación respectivos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.

3. De la misma forma, podrán promover el conflicto las Administraciones que no consideren producido en su territorio el rendimiento o que no se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación cuando otra Administración sostenga, respecto de aquellas, que sí debe considerarse producido en su territorio el rendimiento o que sí son competentes en los citados procedimientos.»

La materia sobre la que versa el conflicto y sobre la que la Junta Arbitral tiene potestad de decisión, es, como ya dijimos antes, la atribución de la competencia a una u otra Administración. La Junta Arbitral no conoce ni se pronuncia sobre la legalidad de la liquidación tributaria. Citemos nuevamente la Resolución de la Junta Arbitral de 14 de octubre de 1999, donde se discutió el problema de si la Junta Arbitral debía o no pronunciarse sobre si procedía o no la revisión de oficio de los actos de la Comunidad Autónoma que fue declarada incompetente:

«La cuestión más debatida por las partes, aunque aparece camuflada tras el conflicto sobre la competencia de gestión, es la de si procede o no la revisión de oficio de los actos dictados por la Oficina Liquidadora de «XXX». Este es un asunto sobre la que la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas no puede pronunciarse porque no es objeto de sus atribuciones. No obstante conviene aclarar algunos aspectos que se refieren a la aplicación de los puntos de conexión y a la interpretación del artículo 23.4 de la LOFCA.

Debemos comenzar afirmando que no es de nuestra incumbencia determinar si se ha producido o no una nulidad de pleno derecho, por ser o no ser manifiestamente

incompetente la Oficina de "XXX". Esta es una cuestión que habrá de dilucidarla, en su caso, el órgano competente para iniciar y para resolver el procedimiento de revisión de oficio del artículo 153 de la LGT.

Tampoco nos corresponde decidir si son o no son susceptibles de revisión de oficio los actos administrativos definitivos que no han adquirido firmeza por hallarse pendientes de la resolución de una reclamación económico-administrativa, en única, primera o segunda instancia. La articulación de la *litispendencia* administrativa en el marco normativo de los artículos 41 y 55 del RPREA no es un asunto sobre el que pueda pronunciarse válidamente la Junta Arbitral.

En efecto, la competencia de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas está regulada por el artículo 23 de la LOFCA, que le atribuye la de resolver "los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos". La Junta Arbitral sólo puede determinar a quién corresponden las competencias, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, pero no puede sustituir a los órganos competentes en la adopción de decisiones que corresponden a éstos.

Esta afirmación no se opone, sino que respeta escrupulosamente lo previsto por el apartado 5 del artículo 23 de la LOFCA: "La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con principios de economía, celeridad y eficacia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución". Cuando este precepto permite entrar en todas las cuestiones que ofrezca el expediente se está refiriendo exclusivamente a aquéllas que se encuentran dentro de la jurisdicción de la Junta: los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión.

El problema de si los actos dictados por la Oficina de "XXX" son o no son nulos de pleno derecho no es una cuestión suscitada por la aplicación de los puntos de conexión, puesto que para decidir sobre ella hay que efectuar dos apreciaciones o valoraciones jurídicas diferentes: una, que la Oficina de "XXX" no es competente, problema que queda claramente dentro del ámbito de decisión de la Junta Arbitral; la segunda, que la incompetencia de la Oficina de "XXX" es manifiesta en el sentido del artículo 153 de la LGT o que el acto infringe manifiestamente la ley en el sentido del artículo 154 de la LGT. Es esta segunda apreciación la que de ningún modo puede ser objeto de un pronunciamiento de la Junta Arbitral, puesto que su contenido no es propiamente un conflicto sobre los puntos de conexión.

3. PUNTOS DE CONEXIÓN CONFLICTIVOS: EL DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS FÍSICAS Y PERSONAS JURÍDICAS

Los puntos de conexión son personales o territoriales. Los más complejos de aplicar son los primeros y hasta ahora son los únicos que han provocado la intervención de la Junta Arbitral.

3.1. LA RESIDENCIA HABITUAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La residencia habitual de las personas físicas es punto de conexión, entre otros, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Lo es en la vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía (artículo 24), y lo ha sido en las anteriores leyes de cesión. La

mayoría de los conflictos que se han planteado y resuelto hasta ahora se refieren a la residencia habitual como criterio de atribución de competencia sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En los conflictos que se han dirimido por la Junta Arbitral era de aplicación la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, cuyo artículo 9 establecía lo siguiente:

«Se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando permanezcan en su territorio por más de 183 días durante el año natural.

A estos efectos, no se tendrán en cuenta las ausencias del indicado territorio cuando, por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.»

La doctrina de la Junta Arbitral sobre el concepto de residencia habitual de las personas físicas está desarrollada en su primera resolución, de fecha 1 de julio de 1999. Es la siguiente:

«El artículo 40 del Código Civil define el domicilio de las personas naturales como el lugar de su residencia habitual. La residencia habitual es un concepto importado del Derecho civil, al que la ley tributaria ha otorgado unos perfiles característicos y unas peculiaridades propias, que no suponen, sin embargo, un abandono total del significado que esta institución tiene en la Teoría General del Derecho.

La definición tributaria de la residencia habitual conserva las notas esenciales del concepto, de las que son destacables, al menos, dos.

En primer lugar, la residencia habitual no es un criterio de sujeción meramente territorial al impuesto, sino que es un criterio de sujeción personal, porque ser residente en un territorio no implica relación inmediata y actual con el territorio. La residencia es una cualidad de la persona que, una vez adquirida, no se pierde por el simple hecho de que en un momento determinado falte la presencia física en el territorio en cuestión.

En segundo lugar la residencia habitual no se alcanza por la simple presencia física en un lugar determinado. La base de la noción de residencia habitual "la constituye la presencia física del sujeto en un determinado lugar prolongado durante algún tiempo (habitualidad), y la intención de permanecer más o menos indefinidamente en dicho lugar (*animus manendi*)» (DE CASSO). Como dice, más recientemente, ALVAREZ VIGARAY, la definición legal de domicilio comprende dos elementos: 1.º) La residencia o elemento físico. 2.º) La voluntad de residir de modo estable o elemento intencional, que va implícito en la expresión "residencia habitual".

En el ámbito más restringido del Derecho Tributario, un clásico en la materia afirma lo siguiente: "La sujeción personal se funda principalmente en la residencia. Esta está constituida por una permanencia en el territorio del ente público con la intención de permanecer allí de forma duradera (...). De estos dos requisitos de la residencia sólo se puede comprobar de hecho de forma cierta el de la permanencia, mientras que la intención de permanecer duraderamente tiene que demostrarse mediante indicios obtenidos de las relaciones de hecho y económicas del individuo. De esto se deriva que el lugar considerado constituye el centro de las relaciones de la vida de la persona» (ERNST BLUMENSTEIN: *Sistema di Diritto delle Imposte*, Ed. Giuffrè, 1954, pp. 46 y 47). En esta misma dirección, el Tribunal Supremo español ha dicho que "la residencia habitual, que es la base del concepto del domicilio, supone, como elemento fundamental, no la permanencia más o menos ininterrumpida en un lugar determinado, sino la voluntad de establecerse efectiva y permanentemente en un lugar" (STS de 28 de noviembre de 1940).

La legislación tributaria ha asumido siempre este núcleo básico del concepto general de la residencia habitual, como lo demuestra, por ejemplo, el artículo 45 de la LGT que regula el domicilio de las personas físicas diciendo que es el lugar de su residencia habitual: al no establecer ninguna particularidad específica, es razonable pensar que la LGT acepta el concepto de domicilio y de residencia habitual que se desprenden del artículo 40 del Código Civil que, por otro lado, es de aplicación supletoria (artículo 9.2 de la LGT).

Las leyes de los impuestos también fundan el concepto en el doble requisito de *corpus* (permanencia) y *animus* (intención de configurar el lugar como centro de la vida personal). Así sucedía en el artículo 6 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, vigente en el momento de aprobarse la Ley 30/1983, de 28 de diciembre: "se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de 183 días, durante un año natural, en el territorio español" (*corpus*). Y, continuaba diciendo: "para computar el período de residencia no se tendrán en cuenta las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años" (*animus*). Esta es la fuente de inspiración del artículo 9 de la Ley 30/1983 que, como fácilmente se aprecia, reprodujo el concepto de residencia habitual establecido en el ámbito del IRPF.

El artículo 9 de la Ley 30/1983 incorporó algunos elementos objetivos para concretar el concepto jurídico indeterminado de la residencia habitual: la referencia a los 183 días en el año natural. En tanto en cuanto es la propia ley la que determina el tiempo necesario para que se entienda que hay permanencia, este elemento podría entenderse que es indiscutible por el intérprete, el cual no habrá de valorar o apreciar si la permanencia es o no suficiente: bastaría, en principio, comprobar el dato fáctico de la presencia en un lugar durante 183 días.

Ahora bien, ni la Ley del IRPF de 1978 ni la Ley 30/1983 eliminaron totalmente el elemento intencional. Dicho elemento estaba implícito en la norma según la cual las ausencias no eran computables si por las circunstancias concurrentes podía inducirse la voluntad de no ausentarse por más de tres años. Esta norma introduce una modulación importante en el propio concepto jurídico de permanencia que no se identifica exactamente con la presencia física en un determinado lugar. Una persona puede estar ausente más de 183 días del año sin que esa ausencia sea computable a efectos de determinar la residencia habitual. Esto quiere decir que se puede tener la residencia habitual en un lugar determinado sin llegar a permanecer físicamente en él durante 183 días al año.

Entre estas dos normas parece que existe una flagrante contradicción, que necesariamente hemos de resolver: de un lado la permanencia durante 183 días hace adquirir la residencia; pero de otra, el no cómputo de ciertas ausencias puede determinar que se sea residente sin permanecer 183 días o permaneciendo 183 días en otro lugar. La solución se encuentra en el *animus* con el que se permanece en un determinado lugar. Quien es residente no deja de serlo por el hecho de no permanecer durante 183 días si las ausencias no se realizan con la intención de cambiar el lugar donde está el centro de relaciones vitales de la persona.

También se ha cuestionado la forma de cómputo del período en que se exige la permanencia para considerar que una persona es residente habitual. El artículo 9 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, requiere —como ya dijimos— un período de permanencia de 183 días durante el año natural. En la Resolución de 31 de mayo de 2000, la Junta Arbitral se pronunció así:

... la residencia habitual del causante se determina en función de la permanencia de 183 días durante el "año natural", expresión ambigua sobre la que conviene una breve reflexión.

Como ya dijimos en nuestra resolución de 1 de julio de 1999, recaída en el conflicto 1/1999, si bien es cierto que las leyes tributarias utilizan con frecuencia la expresión "año natural" para referirse al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, es necesario poner de manifiesto el error en que se incurre al denominar "año natural" a lo que no es sino el "año civil", que comienza el día 1.º de enero.

No obstante es cierto, como hemos dicho, que las leyes tributarias emplean normalmente la expresión año natural para referirse al año civil y, por ello, es razonable preguntarse si el artículo 9 de la Ley 30/1983 se refiere también al mismo. En el presente caso habría que atender a la permanencia durante los once días del año 1997 en que el causante conservó su vida.

En caso contrario, es decir, si se entiende como año natural un período cualquiera de 365 días, habría que computar la permanencia entre el 10 de enero de 1996 y el 11 de enero de 1997, fecha del fallecimiento.

Para resolver esta duda conviene tener en cuenta que la residencia habitual es una condición o cualidad personal del sujeto, que viene determinada, entre otros factores, por la permanencia en un determinado lugar. No se puede confundir permanencia, que es un hecho material o físico, con residencia que es una cualidad de una persona, cualidad que se mantiene cualquiera que sea el lugar donde en un momento determinado dicha persona se encuentre. El hecho físico de la presencia en un determinado lugar no convierte a una persona en residente. La permanencia no es más que un elemento material del presupuesto de hecho fijado por la ley para otorgar a una persona la cualidad subjetiva de residente.

Si esto es así, parece lógico pensar que la Ley otorga la cualidad de residente a quien tiene una permanencia duradera en un cierto sitio. Esto lo confirma el hecho de que el artículo 9 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, siguiendo el concepto de residencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente en 1983, sólo otorga la residencia a quien permanece durante 183 días durante el año natural.

Por tanto, el año natural no puede ser, en nuestro caso, el año 1997, a pesar de que las leyes tributarias utilicen normalmente la expresión "año natural" en este sentido. La Ley alude en este caso al verdadero "año natural" anterior al fallecimiento, año que va desde 10 de enero de 1996 hasta 11 de enero de 1997.

Esta solución es la que definitivamente se ha adoptado por la vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuyo artículo 20 define la residencia habitual a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como la permanencia durante un mayor número de días del año inmediatamente anterior a la fecha del devengo del impuesto.

Así pues, es claro el concepto de residencia habitual, por más que sus límites sean indeterminados, las discusiones sobre la residencia habitual son realmente cuestiones de hecho, en las que la actividad probatoria de las partes y de la propia Junta Arbitral resulta fundamental. De ahí que sea interesante recordar los criterios que hasta ahora ha fijado la Junta Arbitral en relación con los indicios o instrumentos de prueba de la residencia habitual:

Respecto del lugar donde el causante efectuó la presentación de las declaraciones tributarias de sus propios impuestos personales, se ha dicho que:

- 1) Hay que reconocer el valor de los propios actos del causante que indirectamente afirmó, al presentar sus declaraciones en un lugar determinado, que éste era el lugar donde tenía fijado el centro de sus relaciones con la Hacienda Pública. Además esta afirmación se verá reforzada si no ha realizado la declaración expresa de cambio de domicilio prevista en el artículo 45.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la cual resulta necesaria para que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración.
- 2) El contenido de estas declaraciones goza de la presunción de certeza del artículo 116 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
- 3) Si ya se ha establecido por otros medios cuál era la voluntad de la persona en relación con su residencia habitual, ésta no puede quedar desvirtuada por el mero (y único) hecho de que sus «declaraciones fiscales» las presentase en otro lugar.

La declaración del propio causahabiente que, «justificando» el motivo de la presentación de la autoliquidación o declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante una determinada oficina gestora, afirma que el causante tenía la residencia habitual en el ámbito territorial de dicha oficina, es un instrumento cuya fuerza probatoria es «ciertamente débil».

El certificado de empadronamiento del causante, expedido por el Ayuntamiento es, en principio, una prueba de indudable valor por lo siguiente:

- Los artículos 15 y 16 de la LRRL establecen la obligación de inscribirse en el Padrón del municipio en el que se habite durante más tiempo al año, constituyendo dicha inscripción prueba de la residencia y domicilio habitual en el municipio. Este certificado tiene la naturaleza de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos.
- Se trata de un indicio de residencia, en cuanto que el certificado demuestra de forma indudable que, en el momento de darse de alta, el interesado manifestó su intención o voluntad de residir en el municipio y tácitamente se puede considerar que dicha intención subsiste si no se ha solicitado la baja.
- No obstante, la fehaciencia de este documento en materia tributaria no es inatacable y no constituye por sí mismo prueba plena de la residencia habitual como punto de conexión aplicable.

Un certificado de residencia expedido por el Ayuntamiento tiene escaso valor probatorio si no consta en él la razón de ciencia o fuente de conocimiento en la que se basa el funcionario para expedir el certificado.

Las declaraciones testificales de terceras personas (vecinos, porteros, ...) tienen valor probatorio pero han de estar instrumentadas en documentos intervenidos por funcionarios públicos que otorguen la correspondiente fehaciencia, sin que esta circunstancia concorra cuando se trata de «simples» documentos privados: se refería a unas cartas sin que constase acreditada la identidad de los firmantes.

En todo caso, la determinación de la residencia habitual de las personas físicas ha de ser el resultado de una ponderación o valoración conjunta de todas las pruebas e

indicios que se hayan conseguido recopilar. La valoración conjunta de la prueba también fue discutida en un caso en que una de las partes consideraba que tenía a su favor una presunción legal que debía ser desvirtuada por la parte contraria con una prueba concreta y no con un conjunto de indicios valorados globalmente. La Junta Arbitral rechazó esa pretensión.

3.2. EL DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

El criterio personal de sujeción de las personas jurídicas es el domicilio fiscal, definido por la ley como el lugar donde se encuentra su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. Así lo establece el artículo 21 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y lo establecía el artículo 11 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

3.2.1. EL DOMICILIO SOCIAL

El domicilio fiscal de las sociedades ha sido la cuestión de fondo dirimida por la Resolución de la Junta Arbitral de 4 de abril de 2002, en la que podemos leer lo siguiente:

«En principio, el domicilio fiscal de "XXX" coincide con su domicilio social y se encuentra debidamente acreditado que dicho domicilio estaba situado en la Calle "A" de "B", en virtud de acuerdo social elevado a escritura pública el día "D1" e inscrito el día "D2" en el Registro Mercantil de "B".

Ahora bien, la designación legal del domicilio social como domicilio fiscal no es incondicionada, sino que está sometida a un requisito esencial: que en ese lugar se encuentre «efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios», puesto que si no es así el domicilio fiscal se ha de entender situado donde «se realice dicha gestión o dirección».

Dada la redacción del artículo 11 de la LCTCA (que, por cierto, es básicamente igual a la contenida en los artículos 45 de la LGT y 8.4 de la LIS), puede parecer inútil la alusión al domicilio social, puesto que es la sede efectiva de dirección y gestión la que en todo caso prevalece, coincida o no con el domicilio social. Desde un punto de vista gramatical el precepto es una compleja perífrasis, pero la hermenéutica jurídica puede encontrar en tan intrincada redacción una presunción jurídica de que el domicilio fiscal coincide, salvo prueba en contrario, con el domicilio social. Esta conclusión se deduce igualmente de la interpretación sistemática con el artículo 6 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, donde se establece que «la sociedad fijará su domicilio social dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en que radique su principal establecimiento o explotación». Hay que presumir que las personas cumplen correctamente sus obligaciones legales y, por tanto, este precepto permite deducir con las reglas del criterio humano que el domicilio

social es el lugar de efectiva administración y dirección salvo que concurren circunstancias particulares que contradigan a esta conclusión.

Esta presunción *hominis* se convierte en presunción legal *iuris tantum* de obligada aplicación en los artículos 11 de la LCTCA, 45 de la LGT y 8 de la LIS, pero se trata, evidentemente, de una presunción no absoluta y que admite prueba en contrario.

El problema surge cuando alguien duda, como ocurre en nuestro caso, de la coincidencia entre el domicilio social y la sede efectiva de gestión administrativa y dirección de los negocios. En tal caso entra en juego la presunción que acabamos de mencionar y hay que entender, salvo prueba en contrario, que el domicilio fiscal coincide con el domicilio social de la entidad.

En el caso tratado en la Resolución que acabamos de citar la Junta Arbitral analizó el conjunto de pruebas e indicios incorporados al expediente y llegó a la conclusión de que la presunción a favor del domicilio social había quedado destruida por la evidencia de que la sede efectiva de gestión administrativa y dirección de los negocios no coincidía con el domicilio social estatutario. En la decisión final pesaron varias consideraciones que examinamos a continuación.

3.2.2. OMISIÓN DE LA DECLARACIÓN FISCAL DE CAMBIO DE DOMICILIO

La Comunidad que reclamaba la competencia (Comunidad «A») a la del domicilio social (Comunidad «B»), alegó en su favor la presunción del artículo 45.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en cuya virtud los cambios de domicilio del sujeto pasivo no surten efectos ante la Administración tributaria mientras no se presente la declaración oportuna ante dicha Administración, cosa que no había hecho el sujeto pasivo.

La Junta Arbitral rechazó esta alegación porque el domicilio fiscal presenta dos vertientes o efectos de naturaleza completamente diferente y no pueden extrapolarse de una a otra las respectivas normas reguladoras. Una cosa es el domicilio fiscal como elemento de la personalidad que determina la validez de determinados actos de procedimiento en función del lugar en que se realizan y otra muy distinta es el domicilio fiscal como punto de conexión determinante de la sujeción de una persona o de un hecho imponible al poder tributario de una Administración territorial.

El artículo 45 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria se refiere al domicilio como elemento determinante del lugar de realización válida de ciertos actos que forman parte del procedimiento tributario. La citada LGT no es una ley que regule tributos singulares, sino que establece las normas comunes a todos los tributos, constituidas mayoritariamente por normas de procedimiento. En ese contexto es donde adquiere sentido la norma que obliga a declarar los cambios de domicilio fiscal y la norma que protege a la Administración frente a los cambios de domicilio no declarados. En definitiva, lo que establecía el artículo 45 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (y ahora establece el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) no es una presunción de domicilio, sino una restricción de las garantías procesales del interesado en el procedimiento administrativo, justificada por el incumplimiento de los deberes que le incumben. El efecto del mencionado artículo 45 de la LGT consiste en que las actuaciones (especialmente las notificaciones) de la Administración tributaria realizadas en el domicilio antiguo son válidas mientras no se declare el cambio ante la propia Administración tributaria (no siendo útiles a

efectos tributarios, según reciente sentencia del TS de 24 de enero de 2002, las declaraciones de cambio de domicilio realizadas con otros fines).

El objeto del debate no era el domicilio fiscal como circunstancia determinante de la validez de un acto administrativo, sino como punto de conexión o criterio de sujeción al poder tributario de una Comunidad Autónoma, por lo que no procede que alguna de ellas padezca los efectos negativos que el artículo 45 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, imponía al sujeto pasivo que dejaba de cumplir sus obligaciones.

3.2.3. LA SEDE DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y DIRECCIÓN DE LOS NEGOCIOS

Una primera cuestión —dice la Junta Arbitral— es la de si las expresiones «gestión administrativa» y «dirección de los negocios» se refieren a dos realidades distintas o ambas conforman una única cosa. El artículo 11 de la LCTCA utiliza indistintamente ambos términos y por eso los une con la conjunción copulativa «y» cuando exige que en el domicilio social esté efectivamente centralizada «la gestión administrativa y la dirección de sus negocios». Aunque el precepto continúa diciendo que en otro caso será domicilio fiscal en lugar donde se realice dicha «gestión o dirección», esta disyuntiva hay que entenderla dentro de su contexto, del que se deduce que la contraposición se establece entre dos vocablos y no entre dos conceptos.

Precisamente por ser un concepto unitario, no podemos confundir la gestión administrativa y dirección de los negocios con la pura titularidad de la dirección o mando supremo de la sociedad. La residencia personal de quien se encuentra en la cúpula de la jerarquía directiva no es por sí sola suficiente para atribuir a esa residencia el carácter de sede efectiva de gestión administrativa y dirección de los negocios de la sociedad. En una sociedad de gran tamaño puede haber un administrador con poder para adoptar grandes decisiones, pero la «gestión administrativa y la dirección de los negocios» se suele compartir por un conjunto de personas —Consejo de Administración y/o empleados que forman el equipo de personal de alta dirección de la empresa— que tienen atribuidas las potestades de decisión y de contratación que permiten el funcionamiento ordinario del negocio. Ese es el significado que tiene el concepto unitario de «gestión administrativa y dirección de los negocios» que ni puede entenderse sólo como gestión ni sólo como dirección, sino como ejercicio de las facultades de dirección necesarias para el desarrollo diario y habitual de la actividad empresarial, esto es, como gestión directiva o, invirtiendo los términos, como dirección gestora.

Esta conclusión es coherente con la opción legal a favor de lo que doctrinalmente se ha llamado domicilio fiscal real frente al domicilio fiscal electivo. La Ley quiere que sean datos objetivos y no la mera voluntad de los socios o de los administradores los determinantes del domicilio fiscal. Esto es así no sólo cuando hablamos de domicilio fiscal como punto de conexión, sino también cuando se trata del domicilio fiscal como elemento del procedimiento, pues se trata de evitar que los interesados puedan elegir libremente un domicilio donde las posibilidades de verse sometidos al control de la Administración sean menores, habida cuenta de la desigual distribución geográfica de los recursos materiales y humanos de la Inspección tributaria.

Con más motivo debe rechazarse el domicilio electivo como punto de conexión, puesto que no es lógico hacer depender directa e inmediatamente de la voluntad del sujeto pasivo la atribución del poder tributario a una u otra Comunidad Autónoma.

3.2.4. LA VOLUNTAD DEL SUJETO PASIVO

La Junta Arbitral consideró importante el *animus manendi*, la voluntad e intención del sujeto pasivo de establecerse en un sitio determinado, manifestada en su decisión de cambiar el domicilio social. Pero ello no es suficiente. La voluntad del sujeto pasivo no basta ni es tampoco suficiente el haber dado algunos pasos parciales e incompletos dirigidos a cambiar la sede de dirección efectiva. Esa voluntad debe corroborarse por actos posteriores, que ratifiquen la realidad de ese cambio de domicilio del negocio, pues en caso contrario, desplegaría todos sus efectos la norma de cautela que fija el domicilio fiscal ahí donde el sujeto pasivo tenga la dirección efectiva del negocio.

3.2.5. OTROS ELEMENTOS DETERMINANTES DEL DOMICILIO FISCAL

Los indicios incorporados al expediente fueron muchos y no tiene interés reproducirlos, sino sólo mencionarlos. Se tuvo en cuenta el lugar de celebración de los Consejos de Administración, tal como constaba en las actas de las reuniones y con independencia de que los administradores estuvieran físicamente en ese lugar o se comunicaran desde diversas ubicaciones a través de medios electrónicos. También se consideró importante, entre otros elementos, el lugar de residencia de los apoderados de la sociedad, la situación de los medios personales y materiales necesarios para gestionar la empresa, y el lugar de presentación de las declaraciones de los impuestos periódicos que recaen sobre la sociedad.